



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO PÚBLICO

ETIDES YURI PEREIRA QUEIRÓS

**IMUNIDADE RECÍPROCA: ANÁLISE DO ALCANCE E DAS
LIMITAÇÕES DA NORMA IMUNIZANTE**

Salvador
2017

ETIDES YURI PEREIRA QUEIRÓS

**IMUNIDADE RECÍPROCA: ANÁLISE DO ALCANCE E DAS
LIMITAÇÕES DA NORMA IMUNIZANTE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito para a obtenção do grau de mestre em Direito.

Área de concentração: Mestrado – Direito Público.

Linha de Pesquisa: Constituição, Estados e Direitos Fundamentais.

Orientador: Prof. Dr. Edvaldo Pereira de Brito.

Salvador
2017

Queirós, Etides Yuri Pereira

IMUNIDADE RECÍPROCA: ANÁLISE DO ALCANCE E DAS
LIMITAÇÕES DA NORMA IMUNIZANTE / Etides Yuri Pereira Queirós. -
- Salvador, 2017. 116 f.

Orientador: Edvaldo Pereira de Brito. Dissertação (Mestrado - Direito)
-- Universidade Federal da Bahia, UFBA, 2017.

1. Imunidade Recíproca. 2. Pessoas Jurídicas de Direito Privado. 3.
Serviço Público. I. Brito, Edvaldo Pereira de. II. Título

TERMO DE APROVAÇÃO

ETIDES YURI PEREIRA QUEIRÓS

IMUNIDADE RECÍPROCA: ANÁLISE DO ALCANCE E DAS LIMITAÇÕES DA NORMA IMUNIZANTE

Dissertação aprovada no curso Mestrado em Direito, Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito Público, pela banca examinadora:

Prof. Edvaldo Pereira de Brito (orientador) — _____
Doutor pela Universidade de São Paulo (USP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Saulo José Casali Bahia — _____
Doutor pela Pontifca Universidade Católica de São Paulo (USP); Mestre pela Universidade Federal da Bahia (UFBA)

Prof. Denise Lucena Cavalcante — _____
Doutor pela Pontifca Universidade Católica de São Paulo (USP); Mestre pela Universidade Federal do Ceará (UFC)

Salvador/BA, ____ de _____ de 2017.

AGRADECIMENTOS

A Terezinha Miranda Pereira, *in memoriam*, que foi, é e sempre será os degraus do meu sucesso e o arrimo em minhas quedas. Amor que não se esvaiu pela distância, nem se esvairá pelo tempo.

QUEIROS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade recíproca**: análise do alcance e das limitações da norma imunizante. 116 f. il. 2017. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

RESUMO

O presente trabalho teve por objetivo a análise da imunidade tributária recíproca, em especial, a amplitude de seus efeitos quando incidentes sobre pessoas jurídicas de direito privado. Dessa forma, erigindo uma pesquisa bibliográfica pelo método cartesiano, percebe-se, que desde a primeira previsão legal do instituto no direito brasileiro, por intermédio da Constituição dos Estados Unidos do Brasil em 1891, até sua atual redação legislativa na Constituição Federal de 1988, a norma imunizante sofreu uma drástica redução em seu âmbito de incidência, pelo menos no tocante a sua redação legislativa, uma vez que os legisladores desvirtuaram, a despeito da origem do instituto, âmbito de incidência da norma, limitando-a à apenas incidir sobre as pessoas políticas e membros da administração pública direta. Nesse passo, o presente trabalho busca analisar os limites e alcances que imunidade recíproca vem ganhando, pela doutrina e jurisprudência, na incidência sobre as pessoas jurídicas de direito privado que atuem na prestação de serviços públicos, consoante entende-se que era a real intenção do instituto quando originalmente criado. Assim, o trabalho se iniciou com a análise do Sistema Constitucional Tributário, passando, desde a análise da necessidade de regulação de condutas que levou a formação do pensamento constitucional moderno, até culminar com a definição do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e a definição de seus elementos, principalmente, explorando as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e a consequente formação e reconhecimento dos princípios constitucionais tributários como direito subjetivo do cidadão, vindo a formar o que se denominou de Estatuto do Contribuinte. Ultrapassada a apresentação do Sistema Constitucional Tributário e a análise das Limitações ao Poder e Tributar, empreende-se o estudo sobre a imunidade tributária, partindo, desde as origens das formas de não incidência tributária, até o atual conceito das normas imunizantes, defendendo, inclusive, que em consonância com a natureza do instituto, existe imunidades incidentes sobre as taxas e contribuições especiais. Nesse diapasão, adentra-se no estudo da imunidade recíproca, partindo desde o precedente norte americano que ensejou a gênese do instituto, até a atual previsão legal na Constituição de 1988, passando, com isso, por todas as previsões da norma imunizante no direito brasileiro. Culmina-se, com a análise do alcance que a doutrina e a jurisprudência tem ensejado ao instituto, reconhecendo sua incidência, mesmo sem previsão legal específica no ordenamento jurídico, pela natureza implícita do instituto e aplicando-a para as empresas públicas e sociedades de economia mista que atuem na prestação administrativa. Por fim, estuda-se os limites que a jurisprudência, principalmente do Supremo Tribunal Federal, tem dado a incidência da imunidade recíproca sobre as pessoas jurídicas de direito privado, em especial, as sociedades de economia mista e empresas públicas.

Palavras-chave: imunidade recíproca, pessoa jurídica de direito privado, serviço público.

QUEIROS, Etides Yuri Pereira. **Imunidade recíproca**: análise do alcance e das limitações da norma imunizante. 116 f. il. 2017. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2017.

ABSTRACT

The purpose of the present work was to analyze the reciprocal tax immunity, especially the extent of its effects when applied to legal entities under private law. Thus, by constructing a bibliographical research by the Cartesian method, it can be seen that from the first legal prediction of the institute in Brazilian law, through the Constitution of the United States of Brazil in 1891, until its current legislative writing in the Federal Constitution of 1988, The immunizing standard has undergone a drastic reduction in its scope of incidence, at least in terms of its legislative drafting, since the legislators distorted, in spite of the origin of the institute, scope of incidence of the norm, limiting it to only focusing on the Political people and members of the direct public administration. In this step, the present work seeks to analyze the limits and scope that reciprocal immunity has been gaining, through doctrine and jurisprudence, in the incidence on the legal entities of private law that act in the provision of public services, as it is understood that it was the real intention of the Institute when originally created. Thus, the work began with the analysis of the Constitutional Tax System, going from the analysis of the need for regulation of conduct that led to the formation of modern constitutional thinking, culminating in the definition of the Brazilian Tax Constitutional System and the definition of its elements , Mainly exploring the Constitutional Limitations to the Power of Tax and the consequent formation and recognition of the constitutional principles of tax as a subjective right of the citizen, forming what was called the Taxpayer Statute. After the presentation of the Constitutional Tax System and the analysis of the Limitations to Power and Tax, the study on tax immunity is undertaken, starting from the origins of non-tax forms, up to the current concept of the immunizing norms, defending, even , Which in line with the nature of the institute, there are immunities levied on special taxes and contributions. In this passage, one enters into the study of reciprocal immunity, starting from the North American precedent that gave rise to the genesis of the institute, until the current legal provision in the Constitution of 1988, passing, therefore, for all the predictions of the immunizing norm in Brazilian law . The analysis of the scope of doctrine and jurisprudence has led to the institute, recognizing its incidence, even without specific legal provisions in the legal system, by the implicit nature of the institute and applying it to public companies and economic societies Administrative services. Finally, it is studied the limits that the jurisprudence, mainly of the Federal Supreme Court, has given the effect of the reciprocal immunity on the legal entities of private law, especially the joint-stock companies and public companies.

Keywords: reciprocal immunity, legal entity of private law, public service.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	08
2	SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR	14
2.1	EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONSTITUCIONAL	15
2.2	SISTEMATIZAÇÃO DO DIREITO.....	17
2.3	CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO MATRIZ DO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO	20
2.4	EFEITO DECORRENTE DA RELAÇÃO JURIDICO-TRIBUTÁRIA	22
2.5	SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	24
2.6	POTESTADE TRIBUTÁRIA.....	26
2.7	REGRA DE TRIBUTAÇÃO X PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS	27
2.8	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988	31
2.9	ESTATUTO DO CONTRIBUINTE E SUA CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDÊNCIAL	36
3	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	40
3.1	ORIGEM	41
3.2	CONCEITO.....	44
3.3	NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	49
3.4	HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....	52
3.5	IMUNIDADE x ISENÇÃO NO TEXTO CONSTITUCIONAL.....	59
4	IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA	63
4.1	FUNDAMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA.....	64
4.2	MCCULLOCH X MARYLAND	68
4.3	A IMUNIDADE RECÍPROCA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO	73
4.4	HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.....	77
4.5	A IMUNIDADE DS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO	82
5	ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA	90
5.1	SÚMULAS	91
5.2	AUTARQUIAS	95
5.3	EMPRESAS PÚBLICAS	99
5.4	SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA.....	102
6	CONCLUSÃO	105
	REFERÊNCIAS	111

INTRODUÇÃO

O presente trabalho será tracejado sobre a análise dos limites, efeitos e extensões de aplicabilidade do instituto da imunidade tributária recíproca, com especial enfoque, sobre a extensão da incidência da norma imunizante sobre as pessoas jurídicas de direito privado.

Dessa forma, o ímpeto inicial sobre o objeto de pesquisa foi decorrente da análise comparativa entre a primeira previsão legal do instituto, introduzido no direito brasileiro por Rui Barbosa e a assembléia constituinte de 1891, e a atual previsão legal na Constituição Federal de 1988.

Nesse arrimo, a partir da comparação entre as referidas previsões legais, percebeu-se que a redução do âmbito de incidência da norma imunizante, a despeito de como foi originalmente prevista em 1891, veio a prejudicar e, muito o cidadão brasileiro.

Isto porque, em sua gênese, a norma imunizante tinha como preceito basilar preservar de tributação, não somente os entes políticos como também a prestação de serviço público, indiscriminadamente, inclusive, prestados por pessoas jurídicas de direito privado.

Isso pode ser evidenciado, pelo próprio precedente que ensejou a criação da imunidade recíproca.

Dessa forma, a imunidade das pessoas políticas foi introduzida no direito brasileiro pelas lições de Rui Barbosa, todavia, o jurista teve como base o precedente norte americano, *Mcculloch x Maryland*, por intermédio do referido *stare decisis*, a Suprema Corte Americana preservou de tributação uma pessoa jurídica de direito privado que prestava serviço público à população norte americana.

Entretanto, não obstante a evidenciação histórica da *men legis* na criação do referido instituto, a atual previsão da imunidade recíproca, apenas discorre, de forma sucinta, sobre a impossibilidade de tributar os entes federados, suas autarquias e fundações.

Assim, entende-se que a redução do texto normativo veio a desvirtuar a finalidade precípua do instituto, a qual seja, proteger a prestação de serviço público da tributação, independentemente de quem a efetue.

Neste caminho, em uma análise, ainda que superficial da realidade social do Estado Brasileiro, pode-se verificar, sem qualquer margem a dúvida, que é gritante a discrepância entre a carga tributária suportada pelo cidadão e a qualidade dos serviços públicos que lhe é posta à disposição.

É nesse cenário, que a República Federativa do Brasil, permite que pessoas jurídicas de direito privado desempenhem atividades, em seu lugar, que lhes são imputadas, por expressa determinação constitucional, como de cumprimento obrigatório.

Admoesta-se, de início, que não se objeta a transferência de atividades públicas a pessoas jurídicas de direito privado, entende-se, contudo, que os serviços públicos, pela relevante função social que possui, devem possuir tratamento diferenciado por parte do Estado Brasileiro, principalmente, no que concerne à matéria tributária.

Nessa toada, a extensão dos efeitos da norma imunizante, principalmente quando incidentes sobre os serviços públicos prestados por pessoas jurídicas de direito privado, especialmente por empresas públicas e sociedades de economia mista, perfazem-se das diretrizes centrais desse trabalho.

Quando o Estado Brasileiro transfere o cumprimento das atividades de prestação administrativa, esta transferência, a luz apenas da redação legislativa que institui a imunidade recíproca, implica, muitas vezes, na tributação do prestador de serviço e, por consequência, ocorre a transferência dos valores cobrados a título de tributação do prestador para o particular, é o efeito chamado de repercussão tributária.

Os serviços públicos, quando desempenhados diretamente pelo estado, não implica em custos para o cidadão, além, é claro, do já exacerbado ônus tributário suportando ordinariamente pelo contribuinte.

Contudo, quando transferida o cumprimento de um serviço público a uma pessoa jurídica de direito privado, muitas vezes, o custo pelo desempenho da atividade é arcado diretamente pelo cidadão, por intermédio das contraprestações, taxa ou tarifa, cobradas pelos concessionários ou permissionários de serviço público.

Nessa linha, percebe-se, que há um benefício direto para o Estado na transferência da realização dos serviços públicos, conquanto, para o cidadão, ocorre uma cobrança, agravada ainda pela tributação embutida no valor da prestação de um serviço que, por expressa determinação constitucional, deveria ser realizado e ter seus custos, diretos e indiretos, arcados pelo Estado.

Pode-se aferir, portanto, que a prestação de serviços públicos realizado pela iniciativa privada proporciona ao Estado a liberação do ônus financeiro de manter o serviço, bem como, ainda lhe propicia o aumento de receita pela tributação da empresa pública ou sociedade de economia mista que realizem o serviço.

Todavia, em contrapartida, havendo a transferência da execução da prestação administrativa ao particular, o contribuinte, que já arca com uma elevada carga tributária,

passa a ser obrigado, para usufruir de um serviço que é previsto como de cumprimento obrigatório pelo Estado, a efetuar uma contraprestação financeira e, ainda por cima, sobre o valor da contraprestação, é embutido a carga tributária suportada pela prestadora do serviço público, agravando, com isso, ainda mais o preço final da prestação do serviço.

Assim, a jurisprudência e a doutrina vem ampliando o entendimento sobre as extensões de incidência da imunidade recíproca, principalmente, no que concerne a sua aplicação sobre as empresas públicas, autarquias e sociedades de economia mista que desempenhe serviço público.

É, por esta razão, que a imunidade se apresenta com o vértice desse trabalho. Após um estudo acurado sobre a matéria, virar-se-á a demonstrar, que a tributação sobre as pessoas jurídicas de direito privado que atuem na área de prestação administrativa, em verdade, é arcado pelo cidadão através da repercussão tributária incidente sobre a contraprestação do serviço.

Não se descuida, entretanto, da previsão legal do artigo 150, parágrafo 3º da Constituição Federal. Todavia, visa-se demonstrar à dissidência entre a referida previsão legal e a real finalidade do instituto.

Sobre o referido preceito legal, ainda, denota-se sua relativização nas recentes decisões do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

Nessa seara, a Suprema Corte Brasileira vêm, paulatinamente, reconhecendo que a imunidade sobre as pessoas jurídicas de direito privado é regra constitucional implícita decorrente diretamente do regime democrático e do pacto federativo e, por consectário, aplicando a extensão da imunidade recíproca às pessoas jurídicas de direito privado.

Por estes fundamentos, visa-se realizar um estudo detalhado sobre o conceito, fundamento e validade da imunidade recíproca, seus limites e extensões, doutrinários e jurisprudencial, em especial, quando aplicada sobre as pessoas jurídicas de direito privado na República Federativa do Brasil.

Isto posto, já pode-se definir, que o corte epistemológico da pesquisa será o direito brasileiro.

A imunidade é um instituto essencialmente nacional, assim, mesmo a despeito de possíveis digressões, históricas e normativas, sobre preceitos que veiculavam a exclusão da incidência tributária em diversos países, o objetivo principal deste estudo é analisar a aplicabilidade da imunidade recíproca no direito brasileiro.

Assim, ainda em sede de análise preliminar, salienta que a pesquisa será realizada pelo método cartesiano, questionando a existência de qualquer verdade absoluta sobre a temática e

discorrendo sobre o objeto da pesquisa de maneira evolutiva, partindo das premissas básicas do instituto em estudo e evoluindo até a plena caracterização dos seus efeitos, alcances e, especialmente, os limites veiculados no direito positivo e na jurisprudência pátria.

Nessa esteira, denota-se que a pesquisa será erigida de forma bibliográfica, com análise da doutrina e da jurisprudência, nacional e estrangeira, referente a matéria em enfoque.

Deste modo, o trabalho se inicia com o estudo sobre o Sistema Constitucional Tributário. Não se pode analisar o elemento sem entender o conjunto a que este pertence. Destarte, sendo a imunidade recíproca um elemento do Sistema Jurídico Brasileiro, é necessário entender as diretrizes desse sistema antes de adentrar no estudo específico do gênero: imunidade.

Ultrapassada as noções preliminares, aprofunda-se um estudo sobre o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, apontando que, em matéria tributária, a Constituição Federal de 1988 foi tão extensa em regulação que, por esse motivo, constitui-se em seu vértice, servindo-lhe, assim, tanto de diretriz para produção de novas normas jurídicas que vissem a integrar o sistema, quanto como norma de conformação interpretativa em caso de antagonismo ou ambiguidade.

Nesse limiar, apresenta-se também o conceito de potestade tributária e efetua-se um estudo sobre as distinções entre normas princípios e normas regras com enfoque especial sobre as normas jurídicas tributárias.

Aduz, ainda, a apresentação dos princípios tributários constantes na Constituição Federal e seus efeitos quando analisados de forma isolada e quando integrantes do Estatuto do Contribuinte, este, que se perfaz do conjunto de princípios constitucionais tributários postos a disposição do contribuinte com a finalidade de preservar seu patrimônio em decorrência de efeitos desarrazoados da tributação e já, inclusive, reconhecido pela jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal como direitos fundamentais.

Superando o estudo sobre o Sistema Constitucional Tributário, apresenta-se o estudo da imunidade tributária. Da mesma forma que não pode se estudar o elemento sem entender o conjunto, não se pode analisar a espécie sem entender o gênero.

Com isso, inicia-se um estudo sobre a imunidade e suas diversas acepções no direito brasileiro, partindo, desde as hipóteses históricas de liberalidade da obrigação tributária até sua primeira previsão legal na Constituição dos Estados Unidos do Brasil em 1891.

Nessa linha, defende-se que apesar da imunidade tributária está expressa na Constituição como normas regras, através da análise de sua natureza jurídica, na realidade, observa-se que a norma imunizante é muito mais densa do que uma simples regra de conduta.

Denota-se, que a imunidade tem por função precípua efetivar princípios constitucionais, principalmente, os dispostos pelo legislador constitucional para viabilizar o cumprimento dos objetivos do Estado insculpidos no artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil.

Ademais, defende-se, como supedâneo na doutrina moderna, que as causas de imunidade não são apenas as previstas para os impostos, mas também, que a Constituição Federal de 1988 previu hipóteses específicas de imunidades para as taxas e contribuições especiais, elencando, ainda, suas hipóteses e dispondo das classificações usualmente utilizadas pela doutrina.

Finalizando o estudo sobre a imunidade tributária, apresenta-se a distinção entre imunidade e isenção, muitas vezes confundidas pela ausência de técnica do legislador constituinte quando, por vezes, visando instituir hipóteses de imunidade, utilizou o signo isenção.

Apresentado o conjunto de noções para o entendimento do gênero imunidade, adentra-se no estudo do objeto imediato desta pesquisa, o qual seja: a imunidade recíproca.

Desta forma, irá ser abordado, desde a criação do instituto pelo julgamento do caso *Mcculloch x Maryland* por John Marshall, até sua instituição no direito brasileiro pela constituição de 1891, efetuando, ainda, uma análise da evolução histórica de sua regulação pelas demais constituições da República Federativa do Brasil até sua previsão nos dias atuais, culminando, por fim, com as atuais hipóteses de cabimento da imunidade recíproca no direito brasileiro.

Nesse espeque, discute-se sobre as previsões do parágrafo 2º e 3º do artigo 150 em consonância com sua interpretação jurisprudencial que, inclusive, já reconhece a incidência da imunidade recíproca para as pessoas jurídicas de direito privado que prestem serviço público.

Seguindo as premissas aduzidas, apresenta-se, ainda, um estudo sobre o conceito de serviço público e prestação administrativa. Para isso, analisa-se o conceito de prestações administrativas e demonstra a responsabilidade do Estado em prover, de forma obrigatória, os serviços públicos.

Demonstrado a importância dos serviços públicos, busca-se comprovar que tais atividades são fundamentais para o mínimo de dignidade da pessoa humana, bem como, são de cumprimento obrigatório pelo Estado como forma de prover eficácia aos direitos

fundamentais, principalmente, os direitos de segunda dimensão, razão pela qual, não devem ser tributadas, pois, inevitavelmente, pelo fenômeno da repercussão tributária, o ônus da cobrança recairá sobre o contribuinte de fato, o tomador do serviço, ou seja, o cidadão.

Por fim, defendido a aplicação da imunidade recíproca às pessoas jurídicas de direito privado, efetua-se uma análise da posição jurisprudencial sobre o tema, principalmente, nas recentes decisões que estão ampliando, consideravelmente, o rol de incidência da imunidade tributária recíproca no que se refere a incidência sobre as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviço público, em detrimento, inclusive, da interpretação literal do artigo 150, parágrafo 3o da Constituição Federal, com o fito de determinar, pela consolidação jurisprudencial, as extensões e limites da imunidade recíproca no direito brasileiro.

2 SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

O Direito positivo brasileiro é uno. Desta forma, qualquer análise de um instituto jurídico realizada apenas à luz de suas próprias especificidades traz consigo a grande possibilidade de ser insuficiente para elucidar todas as peculiaridades atinentes ao seu completo entendimento.

É por isto que, antes de se adentrar na análise acerca da natureza jurídica, efeitos e limitações da imunidade tributária recíproca, objeto principal deste estudo, é necessário entender as nuances do gênero a que esta pertence, ou seja, a própria imunidade tributária, bem como traçar seu papel dentro do sistema jurídico brasileiro.

Nessa linha, este capítulo tem como objetivo apresentar a sistematização das normas jurídicas no sistema jurídico brasileiro, em especial, as normas e princípios do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Assim, para entender o sistema jurídico brasileiro, como hoje vigora, é necessário retroceder até as origens do pensamento que possibilitou a formação dos Estados Modernos e, principalmente, dos Estados Democráticos de Direito, passando, portanto, desde a formação do pensamento constitucional nos Estados Absolutistas até culminar com a elaboração da Constituição Federal de 1988.

Depois, instituído os moldes da Constituição Federal de 1988, é necessário apresentar conceito de sistema, em especial, de sistema jurídico, elemento essencial para esse trabalho dado a necessidade de explicar a ordenação das normas de regulação de conduta no Direito brasileiro.

Ultrapassado o conceito de Constituição e apresentado as noções de sistema, será demonstrado que a Constituição, tendo em vista sua natureza analítica, funciona como fundamento de validade de todo o sistema jurídico brasileiro, inclusive, do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Nesse diapasão, será ainda efetuado um estudo acerca das normas jurídicas, denotando, que no sistema jurídico brasileiro, inclusive no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, se encontram em vigência, simultaneamente, normas regras e normas princípios, apresentando, sucintamente, suas principais diferenças.

Apresentada as noções de normas regras e normas princípios na teoria geral do Direito e no Direito brasileiro, será analisado a potestade tributária no Sistema Constitucional

Tributário e, posteriormente, o conjunto de princípios garantias que o legislador constituinte colocou à disposição do contribuinte para contestar a exação, a qual a melhor doutrina nomeou de Estatuto do Contribuinte.

Por fim, este capítulo analisará como a jurisprudência pátria, com enfoque especial para como as decisões do Supremo Tribunal Federal, encontram-se reconhecendo e aplicando o conjunto de princípios dispostos no Estatuto do Contribuinte.

2.1 EVOLUÇÃO DO PENSAMENTO CONSTITUCIONAL

O Estado Democrático de Direito não surgiu de forma espontânea na realidade humana, muito pelo contrário, foi objeto de uma gradativa evolução do pensamento, ultrapassando, inclusive, revoluções sociais para conseguir alcançar a forma como encontra-se atualmente.

Primordialmente, nos Estados Absolutistas, a regra era feita pela palavra do monarca. Inexistiam conceitos como segurança jurídica e limitação à atuação do Estado que, a bel prazer do déspota, não encontrava limitações em sua atuação.

Nesse cenário, a primeira limitação de poderes em um Estado Absolutista veio com a imposição, pelos barões ingleses, à submissão do Rei à Magna Carta, documento expedido em 1215 na Inglaterra. O referido documento foi a primeira limitação real de atuação de um Monarca em um Estado Absolutista.

Todavia, somente séculos mais tarde foi que insurgiram os movimentos sociais que culminaram com as Revolução Americana em 1787 e Revolução Francesa em 1789, que tiveram por consequência a derrocada do Estado Absolutista, e desencadearam os primeiros passos para a formação do pensamento constitucional moderno.

Através das referidas revoluções, foram instituídas limitações à atuação do Estado no direito individual, visando, com isso, a instituição de normas proibitivas às condutas do Estado que tolhessem direitos individuais de seus cidadãos, consagrando, assim, os Direitos Fundamentais de primeira dimensão.

Posteriormente, já no século XX, ocorreu a Revolução Industrial que trouxe não só outras necessidades para a sociedade, como também uma evolução no já instaurado pensamento constitucional.

A liberdade econômica advinda da Revolução Francesa, ao lado do desenvolvimento tecnológico possibilitado pela Revolução Industrial, desencadeou uma busca desregulada por lucro, que teve como consequência o empobrecimento da maioria população à época e, com isso, o surgimento de diversos problemas sociais.

Nesse contexto, diante das gritantes mazelas sociais enfrentadas pela sociedade, a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar, na Alemanha, em 1919, realizaram a segunda revolução do pensamento constitucional moderno. Foi o momento no qual se percebeu que os direitos referentes à igualdade não deveriam mais ser meras postulações desprovidas de eficácia nas Cartas Constitucionais, mas sim, fundamentos de persecução obrigatória por todo Estado Democrático de Direito.

O Estado, então, passou a mudar sua postura em face aos problemas sociais, deixando de ser inerte diante da realidade social, vindo a pautar-se por uma atuação mais intervencionista. Assim, passou a atuar diretamente para resolver ou, no mínimo, atenuar os problemas sociais em seus limites geográficos.

Deste modo, o Estado passou não só a efetuar a disponibilização de serviços básicos a seus tutelados, como também a perseguir as condições mínimas de sobrevivência digna para todos seus cidadãos através da realização de prestações positivas, constituindo, assim, os Direitos Fundamentais de segunda dimensão.

O texto constitucional, portanto, foi sendo ampliado, gradativamente para se adequar às realidades econômica e social dos Estados de Direito em cada época. Nas lições de Saulo Casali e Sergio Novais “desde o advento da Constituição escrita, até os dias de hoje, o objeto da Constituição tem sido ampliado mais e mais”¹.

Com isso, cada mudança social leva o Estado a implementar novas normas, primeiro constitucionais, depois ordinárias, para se adaptar a realidade de cada época, culminando, com um conjunto complexo de normas jurídicas vigentes, o que ensejou a necessidade de sistematização dessas normas.

¹BAHIA, Saulo José Casali; DIAS, Sergio Novaes. **Constituição e a revisão de 1993**. Salvador: Ciência Jurídica, 1992, p 23.

² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2a ed. trad. José Lamago, revisão de Ana de Freitas.

2.2 SISTEMATIZAÇÃO DO DIREITO

Percebe-se, então, que as dimensões de direitos, quando incorporados ao pensamento constitucional, resultaram na necessidade de regulação de condutas. Tanto a limitação à atuação do Estado para preservar o direito individual do cidadão, quanto a estipulação da necessidade e da forma em que o Estado deve atuar para realizar os Direitos Sociais, como também a necessidade de regular as pluralidade de facetas da realidade social e econômica do século XXI, passaram a ser alvo da necessidade de estipulação de normas jurídicas para sua regulação.

Vislumbra-se, com isso, que essa inter-relação entre as diversas normas integrantes do direito, é o próprio objeto que ensejou a criação do Sistema Jurídico e, por conseguinte, do Sistema Constitucional.

É nítido, que na mesma proporção em que um determinado Estado prescinde de normas jurídicas para regular o convívio de seus tutelados - e sua própria atuação -, tais normas não podem ser dispostas de maneira aleatória e sem correlação.

A disposição das normas dentro de um Estado deve ser posta de forma lógica, ordenada e coerente vindo a formar um todo unívoco que a doutrina veio a chamar de Sistema Jurídico.

Todavia, quando surgiu o sistema jurídico?

O que se pode entender como sistema jurídico e quais seus efeitos?

Os questionamentos acima deduzidos surgem, quando se entende que o direito, na realidade, é um conjunto de normas e, dessa forma, como um conjunto de unidades, é preciso que seja determinado uma ordenação entre as normas para que se possa ter coerência.

Destarte, Larenz, dissertando sobre a origem do sistema jurídico, defende a ideia de Direito como sistema remonta desde a concepção do Direito Natural².

Nessa linha, Larenz segue lecionando que as normas jurídicas nunca se apresentam desligadas entre si, mas apresentam-se sempre em uma conexão multimoda umas com as outras. Segundo o pensamento do referido autor, pode-se exaurir que mesmo o direito não positivado, ainda sim, segue uma linha de harmonização em que as normas de conduta se apresentam conectadas e interligadas entre si³.

² LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2a ed. trad. José Lamego, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian 1989, p 532.

³ LARENZ, 1989, p. 532.

Na mesma linha, Álvaro Melo Filho, ao estudar o sistema jurídico, também se manifesta que o direito, entendido como sistema, é um conjunto de unidades isoladas "em que as partes se relacionam e se ligam ao todo através de leis e regras próprias, ou seja, trata-se de uma unidade de composição de elementos distintos, correlacionados entre si, sendo essa composição essencial à função exercida pelo todo"⁴.

Isto posto, inicialmente, pode-se entender que o sistema jurídico é um conjunto de normas. Bem como, percebe-se que para os referidos autores, as normas jurídicas integrantes de um determinado sistema jurídico devem interagir-se e integrar-se entre si, assim, delineia-se, que o Direito, apesar de dever formar um todo unitário, é composto por um conjunto de normas interdependentes que se encontram conectadas.

Canaris, por sua vez, corroborando com os pensamentos evidenciados, disserta sobre as características imprescindíveis ao sistema jurídico. Segundo ele, é imprescindível ao sistema jurídico a existência de ordenação e unidade, salientando, ainda, que tais elementos não permitem que haja, no ordenamento jurídico, unidades desconexas. Para Canaris, "o direito deve ser pensado de forma racional vindo, portanto, inevitavelmente, a formar um sistema"⁵.

Geraldo Ataliba dissertando sobre a natureza lógica do pensamento humano, salienta que o ser humano, sob o palio da lógica, quando em estudo, não obstante reconheça o todo, insta a analisar "sob critérios unitários, de alta utilidade científica e conveniência pedagógica, em tentativa de reconhecimento coerente e harmônico da composição de diversos elementos em um todo unitário"⁶.

Concluindo Ataliba que "esta composição de elementos, sob perspectiva unitária, se denomina sistema"⁷.

Nessa esteira, segundo o magistério de Ataliba o homem decompõe a realidade para estudar isoladamente seus elementos, contudo, tais elementos, apesar de analisados de forma separada, são integrados em um todo unitário, no caso, um sistema.

Edvaldo Brito, por sua vez, assevera que sistema é "um conjunto harmônico, coordenado e interdependente de elementos"⁸. Continua Brito, ainda dissertando sobre o

⁴ FILHO, Álvaro Melo. **Limites do Sistema Jurídico**. Fortaleza: Graf. A, 1974, p.12.

⁵ CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 13.

⁶ ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p 4.

⁷ ATALIBA, 1966. P. 04.

⁸ BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002, p. 624.

sistema jurídico, que “não se pode seccionar o sistema para isolar uma norma, examiná-la, separadamente e estar satisfeito com aquele exame”⁹.

Com efeito, pode-se afirmar que o direito positivo é um sistema composto pelo conjunto de normas jurídicas vigentes no âmbito de sua incidência. Brito e Ataliba, ainda coadunam com o pensamento de que sendo o sistema jurídico um conjunto de elementos que tem por especificidade a unidade e a ordenação, a análise de seus institutos, para que seja realizada de forma satisfatória, tem, necessariamente, que ser efetuada de acordo com a visão geral deste instituto no ordenamento jurídico vigente.

Lecionando sobre o sistema jurídico, Roque Antonio Carrazza, salienta que o “ordenamento jurídico é formado por um conjunto de normas, dispostas hierarquicamente”¹⁰. Carrazza ainda complementa aduzindo que “as normas jurídicas não estão situadas no mesmo patamar, umas ao lado das outras, mas, sim, escalonadamente, de tal sorte, que as superiores dão validade às inferiores, que, assim, não podem contrariar”¹¹.

Percebe-se, que o pensamento de Carrazza deriva das lições de Kelsen, quando defendeu que “os fundamentos de validade de uma norma apenas podem ser validados por outra norma”¹².

Das lições de Carrazza e Kelsen, pode-se extrair, também, que o sistema jurídico, quando considerado como ordenamento jurídico, dispõe uma hierarquização.

Edvaldo Brito, elucida o pensamento de Kelsen e Carrazza lecionando que da hierarquia normativa “decorre do fundamento de validez que a norma inferior busca na sua superior, mas, todas elas, na norma magna do sistema. Essa a razão da teoria denominar-se pura, porque umas normas vão parindo as outras, dando validez umas às outras”¹³.

As normas jurídicas são postas de forma ordenada, existindo, entre elas, níveis hierárquicos diferentes. As normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores que, por sua vez, buscam como fundamento último de validade nas normas fundamentais hipotéticas que estão no patamar mais elevado do sistema jurídico.

Assim, a hierarquização das normas jurídicas serve ao propósito de validar as normas jurídicas dispostas num dado sistema, efetuando, com isso, a ordenação do sistema, determinando, inclusive, a sua eficácia.

⁹ BRITO, 2002, p 624.

¹⁰ CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2010, p 33.

¹¹ CARRAZZA, 2010, p 33.

¹² KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2a ed., vol.II, Trad. João Baptista Machado, Coimbra, Arménio Editor, Sucessor, 1962, p.2.

¹³ BRITO, Edvaldo. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015, p 19.

Edvaldo Brito, nessa esteira, continua explicando que o estudo sistêmico serve para evidenciar a hierarquização das normas. Segundo o referido autor, as normas se comportam em uma estrutura piramidal aonde, as " hierarquicamente, superiores, fornecem o fundamento de validade para as demais. Se as que estão abaixo contrariam as precedentes, elas são desprovidas desse fundamento de validade, logo, não podem ser aplicadas porque não tem eficácia¹⁴.

Finalizando a análise do conceito e elementos do sistema jurídico, Hart ainda pontifica que existem duas condições mínimas para a existência de um sistema. Primeiro, a existência de normas jurídicas vinculando o comportamento dos indivíduos os quais o sistema incide, depois, que os agentes deste sistema atuem em conformidade com as suas diretrizes¹⁵.

Hart, portanto, trouxe outro elemento para a existência do sistema jurídico: a eficácia da normas dispostas no sistema. Se existir um sistema jurídico e, ainda sim, suas normas não forem cumpridas pelos agentes integrantes desse sistema, não se pode falar na validade deste determinado sistema.

O sistema jurídico somente será válido se os agentes que o integram efetivamente aplicarem suas disposições a despeito de suas convicções pessoais.

A luz do exposto, já pode-se chegar a um conceito de sistema jurídico. Desta forma, o sistema jurídico como um conjunto de normas vigentes e eficazes, dentro de um determinado espaço e num determinado tempo, estruturada de forma lógica, coerente e hierarquizada, que tem por objetivo efetuar a regulação de condutas dentro de um Estado de Direito.

2.3 CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO MATRIZ DO SISTEMA JURÍDICO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Destarte, se o Direito é um sistema jurídico composto de normas e, obviamente, estas normas devem estar dispostas de forma lógica, ordenada, coerente e estruturadas de maneira hierárquica, de forma que o fundamento de validade das normas inferiores é dado pelas normas superiores, há de se pensar na matriz, no vértice central desse sistema.

¹⁴ BRITO, 2015, p 18

¹⁵ HART, A. **The Concept of Law**. The Clarendon Press. Oxford, 1970, p 113.

A matriz de um sistema jurídico deve ser aquele elemento do qual emanam os moldes de elaboração de todas as demais normas jurídicas dentro de um sistema, bem como orienta a interpretação e aplicação destas normas em caso de colisão ou antagonismo.

A Constituição Federal de 1988 é uma carta analítica¹⁶. Desse modo, é através deste diploma legal que se inserem as principais normas que virão a fazer parte da constituição e direcionamento do estado e da conduta dos seus cidadãos.

Edvaldo Brito conclui que "todas as demais normas derivam da Constituição, então, há uma derivação e, como essa hierarquia tem o objetivo de encontrar o fundamento de validade de cada uma, então, por esse ângulo, pode-se falar em fundamentação"¹⁷.

Assim, no Estado Brasileiro, pode-se afirmar que a matriz do sistema jurídico é a Constituição Federal. Ou seja, é dela, que todas as normas derivam e de onde todas as normas devem buscar seu fundamento de validade.

É, portanto, a partir da Constituição Federal, que todas as normas jurídicas devem buscar tanto a orientação em sua elaboração, como também a sua conformação interpretativa em caso de ambiguidade ou antagonismo.

Dito isto, uma norma em desconformidade com a Constituição é uma norma ilegal e, portanto, não terá validade no Sistema Jurídico Brasileiro. Nesse passo, coadunando com o referido pensamento, Marcelo Neves afirma que a Constituição é o último critério de validade das normas do Direito¹⁸.

José Afonso da Silva também leciona que a Supremacia Constitucional deve ser vista como um princípio, considerando que a Constituição Federal é o vértice do sistema jurídico do país¹⁹.

Brito, salienta que no ordenamento jurídico brasileiro "no ápice vem a constituição, abaixo desta vêm as leis infraconstitucionais, leis que se podem denominar como comuns, em oposição à Constituição que é a lei privilegiada ou qualificada"²⁰.

Dito isto, a Constituição da República Federativa do Brasil sendo uma carta analítica, assim, diferentemente de outros modelos, a exemplo da Constituição Americana, não se contenta apenas em estabelecer a separação dos poderes, a forma de Estado e os Direitos

¹⁶Constituição analítica é aquela que regula todos os assuntos que entenda relevantes para a formação e funcionamento do Estado.

¹⁷ BRITO, 2015, p. 19.

¹⁸NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988, p.63.

¹⁹SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p 45.

²⁰ BRITO, 2015, p 19.

Fundamentais do cidadão, mais também, estabelece e estrutura as diretrizes das atividades de maior interesse para o Estado e para os seus cidadãos.

Consonante o exposto, a Constituição Federal de 1988 discorreu de forma pormenorizada sobre as atividades consideradas essenciais para o regular funcionamento do Estado. É neste sentido, que a Carta Magna atua como vértice de todas as normas jurídicas integrantes do Sistema Jurídico Brasileiro, servindo não só como critério último de validade das normas dentro do sistema, mais também como viés orientador de toda a sua formação, estipulando as principais matérias a serem reguladas e a forma como devem ser editadas as normas jurídicas para sua respectiva regulação.

2.4. EFEITO DECORRENTE DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Isto posto, dentre as normas que o legislador constitucional estabeleceu como de máxima importância para o direcionamento do estado, encontram-se as normas de matéria tributária.

Nesse espeque, não poderia ser outro o pensamento do legislador constitucional, posto que, é através da relação jurídico tributária que se propicia o suporte financeiro para o Estado efetuar o cumprimento de suas finalidades.

O Estado existe para cumprir as finalidades descritas na Constituição. Tais finalidades tem por critério essencial de existência, a realização da harmonia social e do bem-estar comum. Assim, pode-se concluir que o Estado é o ente ficto, criado pela vontade coletiva, que tem por função assegurar a harmonia social e o bem-estar comum.

O indivíduo, por outro lado, ao nascer, não possui a escolha de pertencer ao Estado e obedecer às normas que lhe são impostas, ou, não pertencer ao Estado, e não se submeter a tais normas. Tais escolhas, já foram feitas muito antes de seu nascimento por seus antecessores que optaram por se associar e viver em coletividade.

Ao indivíduo, é imposta a obediência ao conjunto de normas jurídicas, editadas sem sua participação, vigentes no Estado em que nasceu. Assim, ao nascer, o indivíduo torna-se integrante do Estado assumindo o conjunto de direito e deveres como cidadão.

O cidadão, por sua vez, abdica de parcela de sua liberdade nata, como ser da natureza, para se submeter a imposições e limitações gerais e abstratas expressadas na forma da lei exigidas a ele por pertencer a um Estado, assim como, na efetiva renúncia de seus direitos

natos, compromete-se também a dispor de parte de sua riqueza para efetivar a manutenção de um ente ficto (Estado) que assegure a obrigatoriedade e o cumprimento destas leis.

A existência do Estado, todavia, não é destoadada de responsabilidade. O Estado existe para realizar a harmonização social e perseguir o bem comum.

O Estado, portanto, visa servir à coletividade por intermédio do cumprimento de suas finalidades que, nos Estados de Direito, são previstas em sede constitucional.

Entretanto, as finalidades do Estado impendem em custos para a sua realização. Nessa esteira, Cass Sustein e Stephen Holmes dissertam que “All rights are costly bed cause all rights presuppose taxpayer funding of effective supervisory machinery for monitoring and enforcement”²¹.

Na mesma linha de pensamento, Gilmar Mendes salienta que não existe Estado Social sem Estado Fiscal, ora que todos os Direitos Fundamentais tem essencialmente alguma dimensão positiva, assim, impreterivelmente, implicam em custos²².

Ora, o Direito só existe uma vez que o Estado se responsabiliza pela sua eficácia. Nesse sentido, o sistema jurídico é produto direto e necessário da atuação do Estado. A eficácia das normas jurídicas, de forma mediata ou imediata, somente se realiza por atuação do aparato estatal.

Assim, se é imprescindível a atuação do Governo na concretização da eficácia das normas jurídicas, necessário, por consectário, a percepção que essa atuação é onerosa, tendo, portanto, custos que devem ser arcados pelo Estado para sua satisfação.

Dito isto, a abdicação da parcela da riqueza do indivíduo, realizada de forma compulsória pela tributação, visa proporcionar ao Estado os recursos financeiros para o alcance de suas finalidades.

Com efeito, os custos de manutenção do Estado para o cumprimento de suas finalidades denotam a relevância da relação jurídica tributária.

Se o Estado tem por fim o cumprimento de medidas que implicam necessariamente em custos, óbvio, que a forma de arrecadação de recursos para o cumprimento de suas finalidades é medida de suma importância para o Estado.

Nesse sentido, dentre as formas de arrecadação de ativos financeiros pelo Estado, a tributação é, na realidade contemporânea do Estado Brasileiro, a mais importante.

²¹HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. **The Cost of Rights-** Why Liberty Depends on Taxes, New York and London: W. M. Norton, 1999, p 43.

²²MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p 1491.

Desta maneira, devido a relevante importância da relação tributária, a Constituição Federal de 1988 elencou em seu bojo o conjunto de normas de natureza tributária visando estabelecer as orientações basilares do Sistema Tributário Brasileiro.

2.5 SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Ante o exposto, pode-se verificar que o Direito Tributário também tem matriz constitucional uma vez que as normas dirigentes do referido ramo jurídico são regulamentadas no corpo da Constituição Federal.

Assim, pode-se entender que vigora no Direito Brasileiro um Sistema Tributário Constitucional ou, até mesmo, um subsistema derivado do Sistema Constitucional que visa regular a matéria tributária.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho doutrina que a ordem jurídica brasileira pode ser vista como um sistema normativo, aonde "algumas de comportamento, outras de estrutura, concebido pelo homem para motivar e alterar a conduta no seio da sociedade. É composto por subsistemas que se entrecruzam em múltiplas direções, mas que se afinam na busca de seu fundamento último de validade semântica que é a Constituição do Brasil²³.

O referido autor considera o Sistema Constitucional Tributário como um subsistema do Sistema Constitucional que, por sua vez, é um subsistema do ordenamento jurídico vigente, entende-se que não merece um maior aprofundamento sobre o Sistema Constitucional Tributário ser um sistema autônomo ou um subsistema do Sistema Constitucional, posto que, a real relevância é a demonstração de que, sem qualquer dúvida, o direito tributário deriva da Constituição Federal.

Assim, denota-se que o Sistema Tributário deriva, necessariamente, da Constituição Federal. É, na referida Carta, que se regulamenta as orientações gerais de matéria tributária, estipula-se as limitações ao poder de tributar do Estado e efetua-se a repartição da competência tributária e das respectivas receitas entre os entes federativos.

Nesses moldes, para fins de entendimento do Sistema Tributário Brasileiro, a orientação essencial é a noção que a matriz desse sistema e, portanto, seu elemento primordial é a Constituição Federal.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005, p. 154.

Geraldo Ataliba, lecionando sobre o assunto, vai ainda de forma mais densa na sua explanação sobre o Sistema Constitucional Tributário salientando que, na seara tributária, a atuação do legislador constitucional foi tamanha que ao legislador ordinário restou apenas seguir os mandamentos constitucionais²⁴.

Desta forma, para fins desse estudo, considera-se mais adequado tratar que a matéria tributária na Constituição Federal da República Federativa do Brasil constitui-se em um sistema jurídico dependente do Sistema Constitucional, ao qual, atribui-se a nomenclatura de Sistema Constitucional Tributário.

Ademais, a própria Constituição não só regula a matéria tributária, como também serve, como já defendido, de viés orientar para todo o sistema tributário. Nesse aspecto, Edvaldo Brito, lecionando sobre o Sistema Tributário disserta que “a constituição é o fundamento de validade de todas as outras formas; é hierarquicamente superior à lei complementar e a lei orgânica de cada tributo”²⁵.

É certo que, em se tratando de matéria tributária, o legislador constitucional realmente foi extenso em disposição na Carta Magna, e não poderia ser de outra forma, sendo a Constituição de 1988 uma carta analítica, a pormenorização da forma de arrecadação de receitas pelo Estado era essencial dada a já evidenciada importância da relação jurídico tributária para o Estado.

Desta maneira, no bojo do referido diploma legal, encontram-se, além das normas de orientação geral da matéria tributária, a repartição de competência, o direcionamento mandamental ao legislador infra constitucional sobre a forma e as matérias que devem ser objetos da legislação ordinária ou complementar, e os Direitos Fundamentais do contribuinte em matéria tributária.

Pode-se afirmar, então, além de quaisquer dúvidas, que o núcleo mandamental do Direito Tributário Brasileiro se encontra enraizado na Constituição Federal. Por este corolário, tem-se, então, que no direito Brasileiro existe um Sistema Constitucional Tributário.

Assim, à luz do explanado, o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro pode ser entendido como o conjunto de disposições jurídicas presentes na Constituição Federal de 1988 que versem sobre a matéria tributária. Tal sistema tem a função de orientar e disciplinar toda as demais legislações infra constitucionais referentes à matéria tributária sob pena ao legislador ordinário, em caso de descumprimento, incorrer em patente inconstitucionalidade.

²⁴ ATALIBA, 1966, p. 21.

²⁵ BRITO, 2015, p. 18.

2.6 POTESTADE TRIBUTÁRIA

Nesse momento, já se permite aferir que dentre as disposições do Sistema Constitucional Tributário, efetuou-se a delimitação dos fatos humanos que seriam objetos da incidência tributária, efetuando, inclusive, sua distribuição entre os entes federativos.

Como visto, a relação jurídico tributária é o subsídio financeiro para que o Estado efetue o dispêndio de haveres monetários no cumprimento de suas finalidades, bem como a submissão, não só as normas do Estado, como também a relação jurídico tributária é imposta ao cidadão.

A submissão do cidadão à relação jurídico tributária deriva, em essência, do exercício da soberania Estatal.

Coadunando com o pensamento exposto, Edvaldo Brito leciona que “o Poder Tributário é um atributo da soberania do Estado, porque consiste na faculdade de estabelecer, as regras de transferência patrimonial compulsória, do indivíduo para a coletividade”²⁶.

O Poder Tributário deriva do exercício da soberania Estatal, assim, somente pode ser exercido em sede de poder constituinte originário pois, na elaboração da Constituição, o legislador não enfrenta qualquer óbice ou impedimento à atividade legislativa.

Neste arrimo, posta a vigência de uma carta constitucional, o Poder Tributário não mais é possível de ser utilizado pelo legislador ordinário, pois, a Carta Constitucional estabelece as competências tributárias que, ainda nas lições de Edvaldo Brito, se caracterizam como “a legitimidade da faculdade de agir de uma entidade intraestatal, no campo das atribuições tributárias, na medida do poder que lhe assina a ordenação jurídica estatal plasmada pelo poder tributário”²⁷,

Dito isto, uma vez elaborada a Carta Magna, o Estado só pode utilizar da competência tributária nos exatos limites delineados pelo legislador constitucional. Isto porque tais limites também foram traçados pelo exercício do poder constituinte originário que, do mesmo modo que instituiu e legitimou a imposição tributária, delimitou sua atuação através da imposição das Limitações ao Poder de Tributar.

Aliomar Baleeiro, dissertando sobre o Sistema Tributário Brasileiro, pontuou que “o sistema tributário movimenta-se sobre complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que

²⁶ BRITO, Edvaldo. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989, p 321.

²⁷ BRITO, 1989, 322.

limitam o excesso acaso detrimmentosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”²⁸.

Continua o mesmo autor aduzindo que “a defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar”²⁹ Por fim, Baleeiro conclui que “Em regra geral, essas limitações se endereçam ao poder ativo de tributar”³⁰.

Edvaldo Brito, na mesma esteira, lecionando sobre as Limitações ao Poder de Tributar, disserta que "essas disposições tomam no corpo dessa ordenação jurídica estatal a forma de princípio garantia toda vez que nela forem inseridas com evidente grau de abstração visando instituir para o particular direitos e garantias a cujo respeito vinculam-se todos os entes políticos e administrativos do Estado"³¹.

Assim, o Sistema Constitucional Tributário, da mesma forma que estipulou a imposição tributária, elencou, em seu bojo normativo, o conjunto de princípios que serve de garantia ao contribuinte para a limitação a atuação do Estado no exercício da potestade tributária.

2.7 REGRA DE TRIBUTAÇÃO X PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS

Torna-se evidente, ante o exposto, que dentre os institutos presentes no Sistema Constitucional Tributário, merece especial destaque para fins deste estudo, os princípios tributários que compõem as Limitações ao Poder de Tributar. Isto porque, a imunidade e, por consectário, a imunidade recíproca, são espécies de limitações à atuação do Estado no patrimônio do contribuinte.

Nesta seara, é importante averiguar que as Limitações ao Poder de Tributar muitas vezes são confundidas com regras de tributação a despeito de sua real natureza jurídica. Tal ponto pode ser observado quando Edvaldo Brito traz que muitas vezes normas princípios tem sido confundidos com técnicas de tributação. Segundo Brito "esta situação decorre do fato de

²⁸BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p 2.

²⁹BALEEIRO, 2001, p. 2.

³⁰BALEEIRO, 2001, p. 2.

³¹BRITO, 1989, 324.

que existem sistemas jurídicos nos quais os princípios consagrados com tais no nosso, neles são meras técnicas tributárias"³².

Assim, também em matéria tributária, a definição de norma regra e norma princípio se faz necessária para a precisão do estudo.

Nesse sentido, é preciso definir o que é regra de tributação e o que é princípio dentro do Sistema Jurídico Tributário Brasileiro.

A confusão acerca dos dois institutos jurídicos não é matéria nova ou pacificada no Direito. Muito pelo contrário: diversos juristas já se debruçaram sobre o tema, tamanha é a importância da distinção, que Robert Alexy dissertou que "para la teoría de los derechos fundamentales, la más importante es la distinción entre reglas y principios. Ella constituye la base de la fundamentación iusfundamental y es una clave para la solución de problemas centrales de la dogmática de los derechos fundamentales"³³.

Desta sorte, as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar são efetivos direitos fundamentais do cidadão. O contribuinte possui através das postulações constitucionais que limitam a atuação do Estado na constrição de seu patrimônio, direitos subjetivos que são, inclusive, oponíveis *erga omnes* caso preciso.

Isto posto, é necessário traçar o conceito de princípios e regras e delimitar suas especificidades para que se possa efetuar o enquadramento das Limitações ao Poder de Tributar no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro.

Destarte, Roque Antonio Carraza conceitua que o princípio jurídico "é um enunciado lógico, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam"³⁴

Celso Antonio Bandeira de Melo, por sua vez, conceitua princípio como o "mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência"³⁵.

Para o mesmo autor, violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. Celso de Mello pontua que a desatenção ao princípio "implica ofensa não apenas a um

³² BRITO, 2002, p. 641.

³³ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 81.

³⁴ CARRAZA, 2010, p 44/45.

³⁵ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p 53.

específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade³⁶.

Pode-se verificar, segundo os autores citados, que o princípio possui um alto grau de generalização, é abstrato, e serve para direcionar todo sistema como as condutas deveriam ser seguidas.

Percebe-se, dessa forma, que os princípios podem ser entendidos como o núcleo lógico de um sistema.

No sistema jurídico, os princípios devem ser interpretados como a própria “vontade do sistema”. Uma norma, ao ser editada e integrada ao sistema jurídico, ultrapassa a *men legis* que vigorava à época de sua criação e passa a efetuar seu significado, e regulação, de acordo com a sua interação com as demais normas componentes do sistema.

O legislador, ao criar um mandamento jurídico, tem uma motivação humana na sua realização. Contudo, a norma, ao passar a integrar um sistema jurídico, desprende-se das convicções humanas de sua elaboração para reger-se de acordo com o sistema a que se integra. Esse sistema, por consectário, é direcionado por seus princípios.

É por este fundamento que a norma, em caso de ambiguidade, deve primordialmente orientar-se pela interpretação sistêmica e conformação constitucional.

O legislador, ao editar uma norma jurídica e está vindo a ser integrada como vigente em um sistema, em caso de qualquer esclarecimento sobre suas disposições, não lhe é possibilitado esclarecer diretamente o que quis dizer sobre a referida norma, a não ser, por outra edição legislativa.

Com isso, demonstra-se que a norma passa a ter seu real significado quando integrado ao sistema jurídico a que pertence. O sistema, como ser ficto e imaterial, não tem vontade, contudo, utilizamos a expressão “vontade do sistema” para designar o que realmente a norma jurídica visa regular com sua vigência no sistema jurídico.

Por esta razão, Celso Antônio Bandeira de Melo advertiu sobre a gravidade de se infligir um princípio. Para o referido autor, a violação de um princípio vai muito além do simples descumprimento de uma obrigação, quando viola-se um princípio, viola-se a própria “vontade do sistema”. Assim, transgride-se o que efetivamente os mandamentos do sistema a que pertence a norma jurídica deveria regular, agride-se, portanto, todo o sistema a que ele suplanta como núcleo mandamental.

³⁶ MELLO, 2010, p 53.

Destarte, superado a apresentação conceitual de princípios, é necessário tracejar a noção de regra. Para Canotilho, as regras são normas que “prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida”³⁷.

Edvaldo Brito, também lecionando sobre o conceito de regra, em especial para o direito tributário, postula que “técnica de tributação é a regra destinada a disciplinar, em cada espécie de imposição, a apuração do quanto devido”³⁸.

A regra jurídica é a própria prescrição de conduta. A conduta do indivíduo, ou de qualquer das pessoas fictas criadas pelo direito deve ser regulada. Com isso, entende-se que a regra jurídica é a prescrição concreta, positiva ou impeditiva da conduta segundo o direito.

Nesse passo, pode-se aduzir que a regra jurídica incide sobre um ato ou fato jurídico, enquanto o princípio incide sobre a orientação de todo o sistema jurídico.

Dissertando sobre a distinção entre princípio e regra Canotilho salienta que as diferenças entre os institutos residem nos seguintes aspectos:

Os princípios são normas jurídicas impositivas de uma *otimização*, compatíveis com vários graus de concretização, consoante os condicionalismos fácticos e jurídicos; as *regras* são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida (nos termos de Dworkin: *applicable in all-or-nothing fashion*)³⁹.

Para Canotilho, os princípios comportam generalizações que são especificados a cada caso concreto que é utilizado, enquanto as regras são prescrições efetivas de condutas que visam impor, permitir ou proibir determinada prática. No mesmo contexto, o referido autor ainda salienta que “a convivência dos princípios é conflitual (*Zagrebelsky*), a convivência de regras é antinômica”⁴⁰.

Isto posto, realça o autor que em uma mesma situação fática, dois princípios podem visar regular a mesma situação, enquanto, que em se tratando de regras, tal situação não pode ser verificada, uma vez que, para cada situação concreta, apenas uma norma regra pode ser aplicada. Canotilho, continua salientando que

os princípios, ao constituírem *exigências de otimização*, permitem o balanceamento de valores e interesses (não obedecem, como as regras, à “lógica do tudo ou nada”), consoante o seu *peso* e a ponderação de outros princípios eventualmente

³⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Livraria Almedina, 2003, p. 1161.

³⁸ BRITO, 2002, p. 641.

³⁹ CANOTILHO, 2003, p. 1161

⁴⁰ CANOTILHO, 2003, p. 1161

conflitantes; as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se uma regra *vale* (tem validade) deve cumprir-se na exacta medida das suas prescrições, nem mais nem menos⁴¹.

Por fim, leciona o mesmo autor que

em caso de *conflito entre princípios*, estes podem ser objeto de ponderação e da harmonização, pois eles contêm apenas ‘exigências’ ou *standards* que, em ‘primeira linha’ (*prima facie*), devem ser realizados; as regras contêm ‘fixações normativas’ *definitivas*, sendo insustentável a *validade* simultânea de regras contraditórias⁴².

Assim, pela distinção analisada, enquanto os princípios servem de orientação para todo o sistema jurídico definindo suas diretrizes essenciais, as regras, servem como prescrição de condutas aplicáveis sobre fatos ou atos jurídicos concretos.

Diante do exposto, torna-se factível, a título de exemplo, a percepção de que as regulações em matéria tributária, tais como a definição de uma hipótese de incidência, alíquota, base de cálculo ou forma de lançamento de um tributo são espécies de regras de tributação, enquanto que, a definição em sede constitucional da delimitação de competência para instituição tributária ou, até mesmo, a própria previsão de obrigatoriedade legal para à imposição tributária são princípios, uma vez que destina-se a orientar todo o Sistema Jurídico Tributário.

Nesse passo, é evidente que as Limitações ao Poder de Tributar, em sua maioria⁴³, são princípios tributários que se destinam a orientar todo o Sistema Jurídico no sentido de preservar direitos fundamentais do contribuinte.

2.8 PRINCIPIOS TRIBUTÁRIOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Nesta seara, o mesmo Sistema Constitucional Tributário que instituiu a potestade tributária incluiu as limitações a atuação do Estado no patrimônio do contribuinte.

⁴¹ CANOTILHO, 2003, p.1161

⁴² CANOTILHO, 2003, p.1161

⁴³ Adverte-se, consoante o disposto no Cap. II, que MisabelDerzi e Aliomar Baleeiro considera a imunidade tributária como Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, contudo, salienta que imunidade não é princípio. Para os referidos autores, e a maioria da doutrina, a imunidade tributária é regra constitucional que efetua uma limitação constitucional ao poder de tributar todavia, a imunidade, nas lições de Baleeiro "representa ainda uma consequência expressa ou implícita (se necessário) de um princípio. (BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p.233).

A Constituição Federal de 1988 consagrou, em seu texto normativo, o conjunto de princípios que viriam a nortear as diretrizes do Sistema Tributário Nacional efetivando a Limitação o Poder de Tributar do Estado e assegurando Direitos e Garantias mínimas ao contribuinte, as quais gozam de status de direitos fundamentais.

Tais princípios são: repartição de competência intra estatal, a estrita legalidade e seus desdobramentos, a isonomia, a observância da capacidade contributiva, o não confisco, a garantia da unidade econômica e social e, por fim, como regra constitucional que limita a atuação estatal, a Imunidade Tributária.

A Constituição Federal aduziu por interpretação teleológica em seu artigo quinto, parágrafo segundo, que os Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão não se resumem apenas aos descritos de forma taxativa no referido artigo, mas também os demais direitos pontuados na Carta Magna que atuem como forma de instituir garantias ao cidadão face ao cumprimento das prestações positivas ou negativas impostas ao Estado e que coadunem com as gerações de direitos fundamentais nela incorporados.

Defende-se, então, que os direitos veiculados nos Princípios Constitucionais Tributários revestem-se como direitos fundamentais do cidadão, uma vez que estipulam evidentes limitações a atuação do Estado na atividade da constrição patrimonial realizada pela exação.

Aliomar Baleeiro dissertou que “a defesa do sistema tributário e do próprio regime político do país processa-se por um conjunto de limitações ao poder ativo de tributar”⁴⁴.

Celso Ribeiro de Bastos, na mesma linha, esgrime que as Limitações Constitucionais ao Poder de tributar são as normas "constantes da Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado"⁴⁵.

Ainda no presente contexto, o mesmo autor conclui aduzindo que “pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo de competência das pessoas de direito público com capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos”⁴⁶.

Marco Aurélio Greco, por sua vez, pontuou que as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar têm função negativa, condicionando o exercício do poder de tributar, e correspondem a barreiras que não podem ser ultrapassadas pelo legislador, ou seja, apontam

⁴⁴ BALEEIRO, 2001, p. 02.

⁴⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 1991, p 129.

⁴⁶ BASTOS, 1991, p.129.

para algo que quer não quer atingido pela tributação e, portanto, protegido. Sintetiza aduzindo que, enquanto os princípios indicam um caminho a seguir, as limitações nos dizem para aonde não seguir⁴⁷

Pode-se dizer, portanto, que o legislador atuou de forma a proporcionar ao contribuinte meios de contestar atitudes arbitrárias e desarrazoadas do Estado na atividade arrecadatória.

A instituição de rígidos princípios tributários voltados a restringir a atuação do Estado, proporcionou ao cidadão, o pleno conhecimento dos limites da exação e a possibilidade de à contestar sempre que houver excesso.

Neste momento, faz-se necessário tecer a apresentação, ainda que conceitual, dos princípios constitucionais em matéria tributária, uma vez que seu entendimento desencadeará na plena elucidação das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

Do rol de princípios a serem estudados, a legalidade, sem dúvida alguma, apresenta-se como um dos mais importantes meios de defesa do contribuinte em face a exação.

O referido princípio, não só impede o Estado de efetivar uma cobrança de natureza tributária por mera liberalidade em desacordo com o formalismo da atuação legislativa, como também, ao consagrar as anterioridades, de exercício e nonagesimal, oferta ao contribuinte a oportunidade não ser surpreendido por uma instituição tributária de forma imediata, garantindo a perspectiva de planejamento e preparação para o adimplemento da obrigação.

Baleeiro, discorre sobre a legalidade "como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal, como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais do tributo"⁴⁸.

Sacha Calmon, por sua vez, aduz que "o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe de governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras"⁴⁹.

É, através da observância estrita do princípio da legalidade, que o Estado não pode, a bel prazer do governante, instituir exações desarrazoadas e em desacordo com os direitos do contribuinte.

A legalidade, assegura que a imposição tributária seja realizada mediante a edição de uma norma, devidamente tramitada nos órgãos competentes do Poder Legislativo, em conformidade com o Sistema Jurídico vigente e, também, possuindo, salvo exceções, sua

⁴⁷ GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**, São Paulo, Centro de Extensão Universitária. ed. RT, 1988, p 710.

⁴⁸ BALEEIRO, 2001, p. 47.

⁴⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p 173.

vigência diferida, em consonância com os ditames das anterioridades veiculadas de forma impositiva, na redação legislativa em matéria tributária.

Pela estrita repartição das competências tributárias, o legislador constituinte proporcionou ao cidadão o direito de discutir a matéria da exação emanada de autoridade incompetente, preservando-o de qualquer cobrança excessiva ou cumulativa em uma mesma atividade econômica.

Uma discussão surge acerca da terminologia competência tributária e poder de tributar quando utilizadas na discriminação de competências para a instituição de tributos.

O poder de tributar, como já dissertado, é o atribuído, com escopo na soberania nacional, ao constituinte originário para efetuar a imposição tributária dentro de um Estado de Direito, não tendo nenhuma submissão ou restrição legal.

A competência tributária é a atribuição, deferida pela Constituição Federal, para que cada ente federativo tribute a atividade econômica que a Carta Magna lhe outorgou a competência.

Não se pode, então, confundir os institutos: enquanto o poder de tributar é pleno e é realizado no próprio exercício da atividade legislativa constitucional, a competência tributária é decorrente da permissão constitucional para instituir tributos obedecidos as formas estipuladas na Carta Magna.

Nesse contexto, Roque Antônio Carrazza leciona que “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas tão somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)”⁵⁰.

Assim, ao contribuinte é assegurado contestar a exação instituída por autoridade incompetente.

Permite-se, portanto, que o cidadão, conteste a imposição tributária com base na competência ou não do ente federativo em expedir a norma tributária e não no Direito do Estado em cobrar tributos, que, como já dissertado, decorre do próprio princípio da soberania nacional.

O legislador constitucional, no rol das Limitações ao Poder de Tributar, também estabeleceu a isonomia e a capacidade contributiva como princípios constitucionais orientadores do Sistema Tributário Nacional.

⁵⁰ CARRAZZA, 2010, p 511.

Nestes princípios, visou o legislador preservar o contribuinte de situações discrepantes ante uma mesma realidade econômica, bem como, proporcionar a realização de uma justiça tributária ao instituir a arrecadação seguindo um ideal de gradação econômica do contribuinte.

Edvaldo Brito, seguindo as lições de Aliomar Baleeiro, em magistério sobre a capacidade contributiva, conceituou-a como "o corolário do princípio da isonomia, visto que este importa igual imposição para idêntica capacidade contributiva e pressupõe - sempre, por parte do legislador ordinário, uma igualdade de situações."⁵¹.

Nessa linha, a Constituição Federal visou tratar de maneira equânime o contribuinte na mesma situação econômica e, em situações de desigualdade, havendo a possibilidade de gradação econômica, cobrar aspectos quantitativos maiores de contribuintes com maior capacidade econômica. A capacidade contributiva é o meio, posto em favor do legislador, para perseguir a justiça tributária.

Pelo Princípio do Não Confisco, buscou o legislador constitucional garantir que nenhuma cobrança tributária possa tornar inviável a realização de uma atividade econômica pelo contribuinte. O não confisco aplica-se, não só a imposição tributária principal, mas também às sanções pecuniárias decorrente do descumprimento das obrigações acessórias. Pelo referido princípio, nenhuma obrigação tributária pode inviabilizar a realização de uma atividade econômica. Novamente, Misabel Derzi, em nota, disserta que "A Constituição Federal, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, art. 150, IV, veda aos entes políticos da Federação utilizar tributo com efeito de confisco"⁵².

Continua ainda, a mesma autora, salientando que esse "princípio é alinhado pela Carta Magna entre aqueles que configuram 'Limitações ao Poder de Tributar' (Seção II, art. 150). É norma de restrição, endereçada primacialmente ao legislador, o qual, ao instituir tributos, deverá graduá-los sem expropriar"⁵³.

Ante o exposto, percebe-se que o princípio do não confisco é direcionado a limitar a atividade legislativa na estipulação dos aspectos quantitativos da imposição tributária, ressalva-se, que o princípio do não confisco deve ser aplicado tanto na redação legislativa que estipule os aspectos quantitativos da obrigação principal, quanto nas que estipulem o valor das sanções pecuniárias decorrentes do descumprimento de alguma obrigação acessória. Ao contribuinte, cabe, demonstrando a natureza expropriatória da obrigação principal ou da multa

⁵¹ BRITO, 1989, p 324.

⁵² BALEEIRO, 2001, p. 570.

⁵³ BALEEIRO, 2001, p 570.

decorrente do descumprimento de alguma obrigação acessória, invocar o princípio e contestar a exação.

A garantia da unidade econômica e social é o princípio tributário que baliza a relação entre os entes federativos. Tal princípio possui previsão legal no artigo 151, inciso I da Constituição Federal e, é através dele, que visa o legislador constitucional proibir que o legislador ordinário efetue a tributação ou estabelecimento isenções de forma discrepante entre os entes federados.

O princípio da unidade econômica e social é um dos derivativos do princípio federativo. É, através deste, que o legislador protege a economia dos entes federados, não podendo, diante de uma mesma realidade, privilegiar um ente federado em detrimento dos outros.

Por fim, é preciso tratar da imunidade tributária.

A imunidade, como será melhor descrito em capítulo específico, é a própria imposição negativa do poder de tributar que o legislador constitucional expressamente impõe ao Estado.

Dito isto, é através da imunidade que o legislador garantiu a preservação de algumas atividades pela limitação do próprio exercício da atividade legislativa sobre as matérias por ela abarcadas.

A imunidade, portanto, atua como impeditivo para que o legislador sequer institua a criação do tributo. O fato imune, como será descrito, impede, por expressa disposição constitucional, a própria criação do tributo.

Diante dos princípios destrinchados, percebe-se que estes, efetivamente, caracterizam-se como direitos constitucionais postas a disposição do contribuinte para balizar a atividade tributária do Estado, assegurando, com isso, a preservação direitos básicos ao cidadão na relação jurídico tributária.

2.9 ESTATUTO DO CONTRIBUINTE E SUA CONSOLIDAÇÃO JURISPRUDENCIAL

Ultrapassada a apresentação conceitual do Sistema Constitucional Tributário e dos seus respectivos princípios. Insta, nesse momento, analisar os efeitos que tais princípios emanam no Sistema Tributário Nacional.

O conjunto de princípios tributários, presentes na Constituição Federal de 1988, são considerados, pela doutrina e pela jurisprudência, como formadores do Estatuto do Contribuinte.

Edvaldo Brito, em magistério sobre o tema, há muito já defendia tal posicionamento salientando que “o conjunto de princípios constitucionais regentes da matéria tributária prevista na Constituição Federal constituem-se em um efetivo Estatuto do Contribuinte”⁵⁴. Os princípios constitucionais são, segundo o referido autor, princípios garantias que se traduzem em direitos subjetivos do contribuinte, que podem e devem ser invocados pelo contribuinte, contra a Administração Pública, o juiz e até mesmo o próprio legislador quando violados⁵⁵.

Coadunando com o referido pensamento, Roque Antônio Carrazza defende que o Estatuto do Contribuinte “impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desprezarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos”⁵⁶.

Carrazza continua em sua explanação pontificando que “os direitos consagrados no art. 5º. do Diploma Magno são tão ou mais relevantes do que os recebidos pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria”⁵⁷.

O mesmo autor conclui seu pensamento salientando que são “inconstitucionais as normas jurídicas que, a pretexto de exercitarem competências tributárias, impedirem ou tolherem o pleno desfrute dos direitos públicos subjetivos dos contribuintes”⁵⁸.

Conforme já salientado, os ditames do Estatuto do Contribuinte não são meros direitos a disposição do cidadão, mas, defende-se, que devam ser considerados verdadeiros direitos fundamentais do contribuinte.

Ante a relevância da relação jurídico tributária, tanto a imposição tributária, como os direitos subjetivos do contribuinte devem observados com extremo zelo pelo Estado.

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu no parágrafo segundo do artigo 5º, que os Direitos e Garantias Fundamentais não se limitavam apenas aos incisos ali evidenciados. Com isso, a Carta Magna, possibilitou que os demais direitos veiculados em princípios e tratados que ela assumisse, no decorrer do texto constitucional, quando se tratasse expressamente de proteção dos direitos do cidadão, principalmente em face de uma atuação do Estado pudesse ser considerado como direitos fundamentais.

Nessa linha, é nítido, que os direitos veiculados no Estatuto do Contribuinte perfazem-se, evidentemente, de direitos fundamentais, uma vez que visa sedimentar garantias ao cidadão em detrimento de atuações desarrazoadas ou ilegais efetuadas pelo Estado. São assim

⁵⁴ BRITO, 2002, p. 642.

⁵⁵ BRITO, 2002, p. 642.

⁵⁶ CARRAZZA, 2010, p. 445.

⁵⁷ CARRAZZA, 2010, p. 443.

⁵⁸ CARRAZZA, 2010, p. 443.

entendidos os que contrariem o conjunto de princípios constitucionais que compõem as Limitações ao Poder de Tributar.

O Estatuto do Contribuinte é a expressão consolidada dos princípios e regras vigentes nas Limitações ao Poder de Tributar do Estado postas, efetivamente, a favor do contribuinte como forma de contestar a exação.

Assim, defende-se que o Estatuto do Contribuinte seja, efetivamente, considerado como direitos fundamentais de primeira dimensão, posto que resulta na instituição de mecanismo que visam resguardar o cidadão de atitudes coercitivas e de natureza expropriatória realizado pelo Estado, ou seja, assegura direitos de liberdade do contribuinte em face da atividade arrecadatória realizada pelo fisco.

Diante disto, pode-se considerar o Estatuto do Contribuinte como o viés máximo de proteção do cidadão em face de atitudes de constrição irregular de seu patrimônio pelo exercício da atividade tributária do Estado, que pode (e deve) ser arguida pelo contribuinte em face a qualquer atividade lesiva a seu patrimônio praticado em desacordo com o disposto nos mandamentos da Constituição Federal.

A jurisprudência brasileira, nesse sentido, já vem reconhecendo e consolidando o entendimento, em consonância com o exposto, que o conjunto de princípios tributários presentes na Constituição Federal de 1988 são efetivos direitos fundamentais do contribuinte, bem como se constituem, quando integrados, no Estatuto do Contribuinte.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Medida Cautelar em sede de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 2551 do estado de Minas Gerais⁵⁹, que teve por objeto o valor e a incidência da Taxa de expediente sobre as sociedade de seguradoras, reconheceu a existência da necessária correlação entre o valor cobrado pela Administração Pública e o serviço utilizado ou posto a utilização para o contribuinte, culminando, assim, com a aplicabilidade do Princípio da Proporcionalidade e do Não Confisco ao caso concreto, e, afastando a incidência da referida taxa.

Entretanto, de interesse para o presente estudo, é que por intermédio da referida atuação jurisprudencial, o pleno do Supremo Tribunal Federal passou a reconhecer que os princípios tributários, veiculados em sede constitucional, são efetivos direitos do contribuinte, declarando que o Estado não pode legislar abusivamente em desrespeito as normas constitucionais.

⁵⁹BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº2551 MG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília. Diário de Justiça 22 ago 2006.

Em outro julgado, agora em 2012, o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Agravo de Instrumento n. 763898⁶⁰, de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que teve por objeto a incidência da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido em instituições financeiras, inadmitiu o Recurso Extraordinário suplantado na tese da aplicabilidade da capacidade contributiva e da isonomia ao caso concreto ali discutido.

Contudo, a importância do referido julgado reside no fato de que através do acórdão, foi solidificada a tese de que os princípios esculpidos no Estatuto do Contribuinte equiparam-se a Direitos e Garantias Fundamentais do cidadão.

Nesse tom, ambos os julgados demonstram o reconhecimento pela jurisprudência brasileira, que através de acórdãos da mais alta corte, o Supremo Tribunal Federal, vêm declarando a existência e efetividade do Estatuto do Contribuinte há mais de dez anos. Ademais equipara seus mandamentos legais como direitos fundamentais do cidadão, podendo (e devendo) ser invocados sempre que encontrarem-se descumpridos no exercício da atividade arrecadatória realizada pelo Estado.

⁶⁰BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº. 763898. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília. Diário de Justiça 23mar2012.

3 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Apresentado as nuances do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, é necessário, nesse momento, tecer o entendimento sobre a imunidade tributária.

Conforme já dissertado, sendo este instituto uma das expressões de Limitação Constitucional ao Poder de Tributar, somente será possível entender os limites e alcances da imunidade tributária recíproca, objeto imediato deste trabalho, depois de uma análise, ainda que geral, sobre o gênero a que este pertence, ou seja: a imunidade tributária.

Desta sorte, a imunidade tributária é uma hipótese de não incidência da imposição tributária sobre determinado ato, fato ou pessoa prevista em sede de um mandamento constitucional.

Visa-se, portanto, demonstrar desde as origens históricas da desoneração tributária nas diversas sociedades ao longo do tempo até culminar com a primeira previsão da imunidade tributária em uma constituição brasileira.

Posteriormente será efetuado o conceito de imunidade tributária segundo as diversas acepções da doutrina, destacando seus principais pontos em comum até chegar ao consenso sobre o efetivo conceito de imunidade tributária.

Nesse caminho, também será abordado a forma como atualmente se apresenta o instituto na Constituição Federal de 1988, bem como defendido a ideia de que toda vedação a imposição tributária em sede de um mandamento constitucional, em realidade, caracteriza-se como uma imunidade tributária, em consonância com a doutrina mais vanguardista sobre o tema, razão pela qual, a imunidade não possui por objeto apenas os impostos, como anteriormente era destacado pela doutrina, mas, também, a própria Carta Magna prevê hipóteses específicas de norma imunizante para taxas e contribuições especiais.

Assim, a luz da evolução doutrinária sobre a matéria, será apresentado as formas de classificação usualmente utilizado pela doutrina, bem como proposta uma nova forma de classificação segundo a tipologia tributária do instituto.

Por fim, será apresentado a diferença entre a isenção e a imunidade, tendo em vista a constante confusão entre os institutos ocasionados pelos equívocos que o legislador constitucional cometeu na redação da Carta Magna de 1988.

3.1 ORIGEM

A imunidade tributária é um instituto jurídico nacional. Todavia, durante o desenvolvimento histórico da sociedade ocorreram diversas hipóteses de não incidência tributária, seu estudo elucida a motivação que ensejou a criação do instituto. Nesta senda, a imposição tributária e, por consectário, as hipóteses de exclusão da incidência de tributos, não são matérias novas na seara do direito.

Aliomar Baleeiro já pontificava, com propriedade, que "o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de vinte séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a Antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida"⁶¹.

Baleeiro foi extremamente coerente na exposição do referido pensamento. A atividade do Estado implica em custos, esses custos são suportados pelo cidadão através da atividade tributária, assim, onde existir um governo, existirá tributos.

Scaff disserta que antes mesmo de existir o conceito de Estado, como entende-se hoje, já existia a "cobrança coativa de valores de toda a sociedade por parte da classe dirigente"⁶². Ainda leciona que "o manejo da capacidade de tributar - e seu corolário, de não-tributar -, é uma das mais antigas formas de distinguir pessoas e atividades. É uma maneira de implementar políticas - fiscal ou econômica"⁶³.

Assim, se existe a imposição tributária desde tempos remotos, também já existiam as hipóteses em que era permitida a liberalidade da referida obrigação.

Nesse passo, Scaff pontua que a Imunidade Tributária pode ter seu início na *Lex m Vicesima Hereditatum et Legatorum*, tal disposição legal, vigente na Roma Antiga, impunha a cobrança de um imposto com alíquota de 5% sobre o valor de heranças ou legados, principalmente sobre heranças deixadas a amigos e celibatários. Eram, portanto, isentos os "parentes próximos" e os bens de pequeno valor⁶⁴.

A incidência do referido tributo e suas conseqüentes hipóteses de exoneração, estavam em conformidade com a política econômica do Imperador, que era respaldada pela

⁶¹ BALEEIRO, 2001, p 01.

⁶² SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e Imunidade Tributária**. Artigo publicado no Mundo Jurídico (www.mundojuridico.adv.br) em 28.04.2003. Disponível em:

<<[⁶³ SCAFF, 2003, p. 01.](http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:99jy2d1f0tAJ:www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf+%cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=uy>>. Acesso em: 10 de agosto de 2016, p. 01.</p></div><div data-bbox=)

⁶⁴ SCAFF, 2003, p. 01.

preocupação em amparar a família numerosa, proteger os casamentos e punir os adultérios, gravando os celibatários e os casais sem filhos⁶⁵.

Dessa forma a *Lex Vicesima Hereditatum et Legatorum* atuava concedendo isenções como forma de regular a política econômica do Estado Romano.

Ainda em Roma, existiam também as *immunitas* que, nas palavras de Regina Helena Costa, eram o “expediente pelo qual se liberavam certas pessoas e situações do pagamento de tributos exigidos na sustentação do Estado”⁶⁶. A mesma autora ainda salienta que exonerações tributárias tradicionais, inclusive vigentes no direito brasileiro como a dos templos religiosos e dos bens públicos, derivam desta época⁶⁷.

Com a queda do Império Romano, a sociedade ocidental ingressou no feudalismo.

A Igreja Católica, na Baixa Idade Média, ainda no início da formação dos Estados Modernos, passou a ser instituição mais organizada e forte politicamente. Isto posto, no exercício de sua soberania, impunha a cobrança de dízimo sobre toda a sociedade medieval.

Todavia, ainda nesse período, também concedia liberações de obrigações tributárias a determinadas instituições, a exemplo das Ordens Dominicanas e dos Pobres Cavaleiros de Cristo, os quais, por expressa determinação do Vaticano, tinham a liberação do pagamento do dízimo.

A mesma instituição, na formação dos Estados Modernos, efetuou a liberação do pagamento do dízimo a diversos Monarcas nos Estados Absolutistas.

Ainda na Idade Média, os senhores feudais também possuíam não só a competência para arrecadar os tributos dentro dos limites de sua propriedade, como também para liberar do pagamento, a sua livre faculdade, os seus vassalos.

Verifica-se, que do feudalismo à formação dos Estados Modernos, a liberação de obrigação tributária era concedida como um privilégio a determinados indivíduos. Nesse passo, a França do século XVIII era o perfeito exemplo dessa situação. O maior estado da Europa exigia impostos dos pobres e mantinham o clero e a nobreza desobrigados de arcar com os custos de manutenção do Estado.

Foi somente com o advento da Revolução Francesa que os privilégios da monarquia e da nobreza acabaram, tanto na França, como nos demais Estados Democráticos pela difusão dos pensamentos libertários advindos do referido movimento social.

⁶⁵ SCAFF, 2003, p. 01.

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015, p 32.

⁶⁷ COSTA, 2015, p. 32.

Percebe-se, portanto, que desde Roma até a formação dos Estados Modernos, já existiam hipóteses de exclusão da própria competência arrecadatória e que estas exclusões, eram ligadas à concessão de privilégios às classes financeiramente abarcadas.

Todavia, a exclusão da incidência tributária, por si só, não é suficiente para caracterizar um instituto como uma imunidade tributária. Somente a exclusão, veiculada em sede de um mandamento constitucional ou lei máxima de uma nação, que, por sua vez, afasta, não a incidência do tributo, mas a própria competência tributária para sua instituição, é que pode ser caracterizado como imunidade.

Com efeito, no Brasil, historicamente tem-se atribuído que a imunidade tributária sobre impostos foi constituída na Constituição Federal de 1891. Neste diploma, mais precisamente em seu artigo 10º, a Constituição instituiu a impossibilidade do Estado em tributar bens e rendas da União e vice versa.

Assim, com as primeiras linhas constitucionais prevendo a exclusão da competência tributária sobre os bens e as rendas dos entes federados, foi como ordinariamente se entende que foi instaurada a imunidade tributária e, também, a própria imunidade Tributária recíproca, objeto imediato de estudo neste trabalho.

Tradicionalmente, verifica-se que a partir do advento do artigo 10º da Constituição Federal de 1891, em que ocorreu a vedação expressa à possibilidade de tributar determinados fatos jurídicos de pessoas políticas. Passou a República Brasileira a dispor de um mandamento jurídico, veiculado em sede constitucional, instituindo expressamente uma imposição negativa ao legislador ordinário sobre matérias que poderiam ser objetos da incidência tributária.

Regina Helena Costa salienta, entretanto, que a Constituição Federal de 1824 teve uma importância essencial nos estudos das imunidades. Primeiro, através do artigo 179, XVI, aboliu o privilégio da nobreza, inclusive sobre a tributação, depois, os incisos XXXI e XXXII, do mesmo dispositivo constitucional, asseguraram exonerações tributárias em relação a determinadas taxas referentes a socorros públicos e instrução primária gratuita a seus cidadãos⁶⁸.

A visão tradicionalista do estudo das imunidades atribui ao artigo 10º da Carta Constitucional de 1891 a primeira hipótese de imunidade tributária brasileira, embora se admitisse imunidade apenas sobre impostos.

⁶⁸ COSTA, 2015, p 34.

Contudo, a evolução do estudo sobre as imunidades levou a conclusão de que não apenas impostos, mas também as taxas e as contribuições de melhoria poderiam ser objetos da imunidade. Isto posto, hoje, pode-se afirmar que as imunidades tributárias surgiram desde a primeira constituição, através dos incisos XXXI e XXXII do artigo 179 da Constituição Federal de 1824.

3.2 CONCEITO

Para Amílcar de Araújo Falcão, a imunidade tributária pode ser entendida como “uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”⁶⁹.

Misabel Derzi, sobre as mesmas premissas, disserta que “a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre certos pressupostos na Constituição”⁷⁰.

À luz dos conceitos expostos, Amílcar Falcão e Misabel Derzi aparentam incorrer no mesmo erro, o qual seja, a utilização da expressão “supressão da competência impositiva”.

Conforme já discutido, o Poder de Tributar é pleno e exercido pelo legislador constituinte. A competência tributária, entretanto, é decorrente do efetivo exercício do Poder de Tributar e somente pode ser exercido nos moldes emanados pela Constituição.

Poder de Tributar e competência tributária não podem ser confundidos. Enquanto aquele é pleno e exercido pelo legislador constituinte na elaboração da imposição tributária, este é derivado, e somente pode ser exercido nos moldes outorgados pela Carta Magna.

Assim, não se entende a imunidade como uma supressão, mas, sim, como uma própria exclusão de competência tributária, uma vez que a imunidade, por si só, é um mandamento negativo de imposição tributária veiculada pelo legislador constitucional sobre determinados atos, fatos ou pessoas.

O vocábulo supressão pressupõe uma existência e, posteriormente, uma exclusão. A imunidade, ordinariamente, já entra em vigor no próprio texto constitucional. As hipóteses abrangidas pela imunidade tributária não são suprimidas da competência tributária posto que nem sequer passam a ser seus objetos. Entende-se, que a competência tributária já entra em

⁶⁹FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1971, p 64.

⁷⁰DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988, p 206.

vigência, na Constituição Federal, sem abarcar os atos, fatos e pessoas abrangidas pela norma imunizante.

Pode-se verificar, portanto, que a imunidade tributária é uma imposição negativa de competência e não uma supressão. O legislador constitucional não tirou simplesmente o poder da competência tributária sobre a matéria. Em verdade, ele nunca sequer o concedeu.

Há, contudo, quem entenda que a imunidade é uma própria regra de competência. Para Humberto Ávila, a competência tributária é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, existem normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que torna suscetíveis de tributação, de outro, normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que torna insuscetíveis de tributação. Dessa forma, a parcela de poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição⁷¹.

Do mesmo modo que se discordou do pensamento de Derzi e Amilcar de Araújo Falcão, não se coaduna com o pensamento exposto por Ávila.

O legislador constituinte, explicitamente, disse que os atos, fatos e pessoas abarcados pela imunidade não deveriam ser tributados. Não se considera que a imposição tributária seja um simples resultado aritmético da soma da competência tributária menos as hipóteses de não incidência.

Entende-se que a competência tributária já nasce sem poder tributar os fatos imunes, por isso não se pode falar em uma competência que seja o resultado dos fatos tributáveis e não tributáveis. A incidência tributária sobre fatos imunes nem sequer chega a existir no sistema jurídico, não fazendo, portanto, em nenhum momento, parte da competência tributária.

Hugo de Brito Machado conceitua de forma diversa a imunidade tributária. Para o referido autor, a imunidade pode ser considerada como “o obstáculo criado por uma norma da Constituição que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato, ou em detrimento de determinada pessoa, ou categoria de pessoas”⁷².

Parece que a conceituação de Hugo de Brito Machado também é insatisfatória para a perfeita elucidação da imunidade tributária. Quando o autor disserta que a imunidade visa impedir a incidência da lei ordinária sobre os fatos imunes, equivoca-se. A imunidade não impede a incidência da lei ordinária sobre os fatos ou pessoas imunes; a imunidade impede a

⁷¹ AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p 209.

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008, p 230.

própria criação da lei ordinária. Uma lei que vise tributar um fato, ato ou determinada pessoa ou grupo de pessoas imune é uma lei inconstitucional *ab initio*.

Paulo Barros de Carvalho traça outra linha de pensamento a despeito dos autores já citados. Segundo o referido autor, a imunidade pode ser caracterizada como a classe determinada de normas jurídicas contidas no texto da Carta Magna que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir normas regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas⁷³.

Pela doutrina de Paulo de Barros, entende-se que se afigura precisa e coerente a conceituação de imunidade tributária. Nesse sentido, quando o autor leciona que é "uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal". Acerta o autor, pois limita exatamente o local de existência das imunidades.

As imunidades tributárias estão presentes apenas na Constituição Federal. Somente as normas jurídicas veiculadas em sede constitucional, ou lei máxima de uma nação, que constem como imposição negativa para a instituição tributária podem ser consideradas imunidades.

Ademais, acerta também o autor ao dissertar que as normas de imunidade estabelecem, "de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno de expedir regras instituidoras de tributos". A imunidade é uma norma jurídica que expressamente exclui a competência tributária dos entes federativos sobre as matérias e pessoas ali descritas.

E, pondo fim a análise da conceituação de imunidade realizada por Paulo de Barros Carvalho, quando o autor refere-se que as imunidades são hipóteses que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas, descreve, com precisão, que as hipóteses de imunidade são limitadas e especificadas. Ou seja, da mesma forma que a tipicidade tributária é cerrada e a imposição tributária só pode ser realizada por lei, as hipóteses de imunidade também o são, razão pela qual as normas imunizantes descrevem, e não poderia ser diferente, as situações específicas sobre as quais incidem.

⁷³Para Paulo de Barros, a imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de [direito constitucional](#) interno de expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas. CARVALHO, 2005, p 185.

Seguindo a mesma linha de raciocínio, Ruy Barbosa Nogueira e José Wilson Ferreira Sobrinho adentram e ultrapassam o conceito de imunidade, destacando os efeitos das normas imunizantes.

Ruy Barbosa Nogueira disserta que “tais imunidades inscritas na Constituição são limitações ao próprio poder impositivo, expressa por meio de proibições ou exclusões de competência”⁷⁴.

José Wilson Ferreira Sobrinho, por sua vez, salienta que “A norma imunizante não tem apenas a função de delinear a competência tributária, senão que também outorgada ao imune o direito público subjetivo de não sofrer a ação tributária do Estado”⁷⁵.

Ambos os autores coadunam com o pensamento que as normas imunizantes excluem a própria competência das pessoas políticas para a instituição de tributos e, por consequência, geram direitos subjetivos aos beneficiários da imunidade para contestar qualquer ação de cunho tributário realizado pelo Estado em desrespeito as hipóteses de incidência da norma imunizante.

Superadas as linhas atuais que se referem a imunidade tributária e seus efeitos, insta, nesse momento, apresentar a conceituação clássica da imunidade tributária. Nesse espeque, tal conceituação é atribuída a Aliomar Baleeiro, que, no auge de sua cátedra, leciona que a imunidade tributária é uma norma regra de natureza constitucional, podendo, inclusive estar implícita pelos fundamentos do sistema, “que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações, de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário”⁷⁶.

Isto posto, a luz da explanação conceitual da imunidade realizado por Aliomar Baleeiro, algumas explicações precisam ser melhor esclarecidas acerca do referido conceito.

Dito isto, em primeira premissa, Aliomar Baleeiro caracteriza que a imunidade é regra constitucional expressa (ou implicitamente necessária). Nesse sentido, apesar de ser o objeto do capítulo subsequente, adianta-se, ainda que de forma superficial, que Baleeiro foi extremamente lúcido nessa conceituação.

A imunidade tributária é uma norma regra que visa consagrar a eficácia de algum princípio jurídico vigente no Sistema Constitucional Tributário.

⁷⁴NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1992, p. 22.

⁷⁵SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. 1a. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996, p. 102.

⁷⁶BALEIRO, 2001, p 208.

A norma imunizante, quando protege atos, fatos e pessoas consideradas de tamanha importância para o Estado que o próprio legislador constituinte determina expressamente que deva ser afastada a tributação em tais situações, é proveniente do objetivo do legislador em proteger valores que visam direcionar os ditames do Sistema Constitucional Tributário. Assim, a norma imunizante, necessariamente traduz um valor assegurado por um princípio.

Continuando com a análise do conceito de imunidade tributária de Aliomar Baleeiro, tem-se ainda que é aduzido a seguinte premissa: que estabelece a não-competência das pessoas políticas da federação para tributar certos fatos e situações. Aqui, entende-se que o autor não contemplou a natureza subjetiva da imunidade. Dentre o rol de imunidades, algumas vezes, a exemplo da própria imunidade recíproca, o legislador prevê que o viés qualificador da imunidade é a pessoa a ser tributada e não apenas um fato ou situação.

Dessa forma, percebe-se que não somente fatos e situações são o objeto imediato de incidência da imunidade tributária, mas, em certas hipóteses, é a própria natureza subjetiva do ser que o legitima a seu enquadramento pela norma imunizante. Assim, como Baleeiro não trata sobre isso, entende-se que deixou uma lacuna no seu conceito⁷⁷ ao delimitar as hipóteses de incidência da imunidade tributária.

Por fim, dentre as premissas salientadas por Baleeiro, o autor ainda pontifica que a imunidade é vista "de forma amplamente determinada, delimitando negativamente, por meio de redução parcial, a norma de atribuição de poder tributário".

Nesta última premissa, o referido autor traz que as normas imunizantes são determinadas, ou seja, são reduzidas aquelas expressamente previstas, bem como tais normas delimitam negativamente o poder tributário.

Nesse espeque, também discorda-se do pensamento de Baleeiro. Norma de atribuição do poder de tributar é a própria competência tributária. Como visto, o poder de tributar é o exercício da competência tributária, assim, quando o autor leciona que ocorre uma redução parcial na norma de atribuição do poder de tributar, explana, que no exercício da competência tributária, uma parcela dessa competência já é retirada pelo mandamento constitucional.

A imunidade, portanto, retira, em sede constitucional, parcela da competência tributária. Nesta esteira, como já defendido, não se entende que a norma tributária efetue qualquer retirada de poder da competência tributária.

⁷⁷ Frise-se que a lacuna deixada por Baleeiro foi apenas em sua posição conceitual, na sua obra, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, ao efetuar a classificação da Imunidade Tributária quanto a seu modo de incidência o autor reconhece o viés subjetivo da norma imunizante.

Em verdade, como já amplamente discutido, o legislador constitucional ao estabelecer a competência tributária designou as hipóteses de incidência tributária e, por consectário, as hipóteses de não incidência, as quais, veiculadas na Carta Magna, constituem-se de imunidades tributárias.

Isto posto, defende-se que sendo a competência tributária uma decorrência do Poder de Tributar, não existe qualquer redução em seu exercício pela norma de imunidade, mas, sim, ao executar o Poder de Tributar, o legislador constitucional definiu expressamente quais as competências tributárias das pessoas políticas e quais as hipóteses não tributáveis.

Dessa forma, considera-se, que tanto a atribuição da competência tributária, quanto a instituição das imunidades tributárias são usos independentes do exercício do Poder de Tributar.

Por fim, Misabel Derzi, adentra ainda mais na conceituação da imunidade tributária, explanando que a doutrina majoritária chega em um consenso sobre o instituto⁷⁸.

Para a referida autora, a doutrina converge por acreditar que a imunidade é uma regra jurídica veiculada na Constituição Federal, que atua de forma a delimitar a competência ou instituir a incompetência dos entes políticos para criar a obrigação tributária, impedindo a atividade legislativa sobre os fatos especiais e determinados ali veiculados, distinguindo-se da isenção pelo fato de ser veiculado em sede constitucional⁷⁹.

3.3 NATUREZA JURÍDICA DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

Qualificar a natureza jurídica da imunidade tributária demanda uma maior análise em virtude de seu enquadramento dentro das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

No caso da imunidade tributária, é necessário efetuar um estudo acerca de suas peculiaridades, consistente em investigar seus elementos identificadores e, posteriormente, efetuar a inclusão da imunidade dentro de um de dois conjuntos possíveis: princípios ou regras.

⁷⁸Para Misabel Derzi, "Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade: 1. é regra jurídica, com sede constitucional; 2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência; 3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certo fatos especiais e determinados; 4. Distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade Recíproca. In: **Direito Tributário e Ordem Econômica** – Homenagem aos 60 anos da ABDF. coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: QuartierLatin, 2010, p 98).

⁷⁹DERZI, 2010, p. 98.

A distinção entre princípios e regras já foi objeto de análise em capítulo anterior, contudo, no que concerne a imunidade, é necessária uma análise mais acurada para seu enquadramento dentro de um desses universos jurídicos.

Nessa toada, Misabel Derzi, em nota de atualização na obra de Aliomar Baleeiro, salienta que “tanto os princípios como as imunidades limitam o Poder de Tributar. Mas a cultura jurídica nacional, tradicionalmente, apesar dos efeitos comuns, distingue imunidade de princípio”⁸⁰.

Continua Derzi aduzindo que “igualmente Aliomar Baleeiro, ao intitular essa obra de Limitações Constitucionais, realça os resultados que os princípios e as imunidades geram, mas jamais os confunde”⁸¹.

Derzi, ainda salienta, que “não obstante, por detrás das imunidades, podemos extrair princípios e diretrizes, como valores objetivamente aceitos pela Constituição, nem todo princípio jurídico leva a uma imunidade”⁸².

Conclui, então, a referida autora, que “a imunidade suprime, decepa, reduz o poder, enquanto a observância de certos princípios esta ligada ao exercício válido da própria competência”⁸³.

Todavia, mesmo expressando o pensamento minoritário na doutrina, Bernardo Ribeiro de Moraes, contrapõe Derzi e Baleeiro quando exprime que a imunidade “não apenas complementa princípios albergados na Constituição, mas também constitui um princípio constitucional próprio”⁸⁴.

Por estes pensamentos, pode-se verificar que a qualificação da imunidade tributária como princípio é entendida como um grande problema para a doutrina.

Isto posto, para efetuar o perfeito enquadramento da imunidade tributária, é necessário trilhar a análise de sua razão de ser e de seus elementos fundamentais, pois, somente após esse estudo, é que será possível concluir a natureza jurídica da norma imunizante.

Dessa forma, continua Bernardo Ribeiro de Moraes, salientando que a razão de existência da imunidade tributária “está na preservação, proteção e estímulo dos valores éticos e culturais agasalhados pelo Estado. Em verdade, a imunidade tributária repousa em exigências teleológicas, portanto valorativas”⁸⁵.

⁸⁰ BALEEIRO, 2001, p. 14.

⁸¹ BALEEIRO, 2001, p. 14.

⁸² BALEEIRO, 2001, p. 15.

⁸³ BALEEIRO, 2001, p. 15.

⁸⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: **Imunidades tributárias**. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998, p. 21.

⁸⁵ MORAES, 1998, p. 22.

Percebe-se, pela explanação de Bernardo Ribeiro de Moraes, que a imunidade visa preservar da incidência tributária, determinados valores de interesse do Estado. Nessa linha, defende o referido autor que a imunidade tributária tem, essencialmente, natureza axiológica.

É, através da imunidade tributária que o legislador constitucional visa proteger atos, fatos ou pessoas consideradas de máxima importância para o Estado. Todavia, há de se considerar o seguinte questionamento: a imunidade possui um valor em si mesmo ou assegura um valor?⁸⁶

Em uma simples análise, ainda que superficial e apenas a título de exemplo, das hipóteses de incidência da imunidade, pode-se perceber que o legislador constitucional protegeu os hipossuficientes através dos artigos 5º, inciso LXXVI e artigo 206 da Constituição Federal. Tais hipóteses, na realidade buscam realizar o disposto no artigo 3º, inciso III do texto da Carta Magna.

Percebe-se também que a imunidade inculpada nos artigos 150, incisos VI, alíneas "b" e "c", que versa sobre a impossibilidade de tributar as instituições religiosas e os partidos políticos (visam estabelecer a liberdade de culto e de opiniões políticas) coadunam com o direito de liberdade inculpado no artigo 3º, inciso I.

Nesse contexto, nota-se claramente a função social da imunidade. A imunidade é uma norma regra que visa proteger os bens e pessoas essenciais para o cumprimento dos objetivos da República esboçados no artigo 3º da Constituição Federal, ou seja, assegurar a eficácia dos referidos princípios constitucionais.

Em uma regressão dos valores inculpidos nas normas imunizantes, pode-se perceber que qualquer uma delas se correlaciona com pelo menos um dos objetivos da República Federativa do Brasil denotados no artigo 3º e seus incisos.

Assim, o legislador constituinte, ao inserir as normas regras da imunidade tributária buscou, como fundamento valorativo, as hipóteses que auxiliem o alcance dos objetivos da República Federativa do Brasil e, com isso, efetuar o direcionamento do Sistema Jurídico.

Como já explanado, pode-se extrair, sinteticamente, que os princípios têm natureza valorativa, alto grau de abstração e servem para direcionar o sistema jurídico atuando como

⁸⁶ Esse questionamento surgiu por discussão com o Doutor Saulo José Casali Bahia durante a qualificação do presente trabalho e, após extensa reflexão, coadunou-se com a diretriz proposta pelo referido professor e mudou-se o entendimento acerca da natureza jurídica da norma imunizante. Ante a elucidação proposta por Casali, chegou-se a conclusão que a imunidade não possui um valor em si mesma, ou seja, a norma imunizante não representa um valor, ela, em realidade, traduz em suas previsões legais um valor esposado por outro princípio, sendo assim, chega-se a conclusão que a imunidade tributária é uma norma regra que visa assegurar a eficácia de princípios constitucionais.

mandamentos de otimização. Por sua vez, as regras são efetivas prescrições de condutas, possui baixo grau de abstração se prestando a regular uma conduta concreta.

Nesse arrimo, é perfeitamente factível que haja dissidência na doutrina sobre o real enquadramento da imunidade tributária. Isto porque, a norma imunizante aplica-se diretamente sobre uma conduta, uma vez que determina uma abstenção do Estado para a prática da tributação sobre os fatos, atos ou pessoas abrangidas pela norma de imunidade, visando, com isso, realizar a eficácia de um princípio.

As normas imunizantes são prescrições concretas de condutas. Assim, a imunidade tributária, essencialmente, é uma norma regra.

Em pensamento similar, Regina Helena Costa disserta que as imunidades são aplicações ou manifestações do princípio não-obstância de direitos fundamentais por via da tributação⁸⁷.

Apesar de concordar com a autora no que concerne que a constituição expressa a imunidade como normas regras e que tais normas são derivadas de um princípio, discorda-se da referida autora quando esta diz que o princípio que suplanta as normas imunizante seria o princípio da não-obstância de direitos fundamentais por via da tributação.

Primeiro, porque nem todas as hipóteses de imunidade visam realizar direitos fundamentais, a exemplo da imunidade das pessoas políticas, que nada tem a ver com qualquer realização de direitos fundamentais, mas, sim, com política econômica e desenvolvimento nacional.

Assim, a luz do exposto no presente capítulo, a norma imunizante escrita na Constituição Federal é, em verdade, uma norma regra que deriva dos princípios esculpidos no artigo 3º da Constituição da República.

3.4 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E CLASSIFICAÇÃO DAS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Para Roque Antônio Carrazza, a imunidade tributária “alcança, em princípio, quaisquer tributos: impostos, taxa e contribuição de melhoria”⁸⁸. Dessa forma, para o referido

⁸⁷ Para Regina Helena Costa, a norma imunizante deriva do princípio não-obstância de direitos fundamentais por via da tributação. Assim, mesmo como norma regra, esta é derivada de um substrato principiológico que visa efetivar os direitos fundamentais. (COSTA, 20015, p. 44).

⁸⁸ CARRAZZA, 2010, p. 758.

autor "embora, de regra, as imunidades tributárias (genéricas e específicas) girem em torno de impostos, há no Brasil algumas situações de imunidade a taxas, nada impedindo que amanhã, venham também a ser criadas situações de imunidades à contribuição de melhoria"⁸⁹.

Nesse contexto, hoje existiriam as seguintes imunidades incidentes sobre impostos:

01) A imunidade do art. 150, VI, "a" da Constituição Federal de 1988, que se refere a impossibilidade de tributar bens, rendas ou serviço das pessoas políticas, o qual será objeto de estudo aprofundado no capítulo seguinte;

02) A imunidade do art. 150, VI, "b" da Constituição Federal de 1988 - que se refere a não incidência de impostos sobre os templos de qualquer culto;

03) A imunidade do art. 150, VI, "c" da Constituição Federal de 1988 - que se refere a não incidência de impostos sobre os partidos políticos e suas fundações, as entidades de assistência dos trabalhadores e das instituições de educação e de assistência social;

04) A imunidade do art. 150, VI, "d" da Constituição Federal de 1988 - declarando que os livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão não podem ser objetos de incidência de impostos;

05) A imunidade do art. 150, VI, "e" da Constituição Federal de 1988, instituída pela Emenda Constitucional 75, de 15 de outubro de 2013 - a qual declara a não incidência de impostos sobre fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser;

06) A imunidade do art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal de 1988- o qual não incide tributos sobre produtos industrializados destinados ao exterior;

07) A imunidade do art. 153, § 4º, II, da Constituição Federal de 1988- o qual não incide sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

08) A imunidade do art. 155, § 2º, X, "a", da Constituição Federal de 1988 - não incide imposto sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

⁸⁹ CARRAZZA, 2010, p 758.

09) A imunidade do art. 155, § 2º, X, "b", da Constituição Federal de 1988- não incide impostos sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

10) A imunidade do art. 155, § 2º, X, "c", da Constituição Federal - não incide imposto sobre circulação de mercadoria e serviços sobre o ouro quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, incidindo apenas o imposto sobre operações financeiras, nos termos do art. 153, § 5º do mesmo diploma;

11) A imunidade do art. 155, § 2º, X, "d", da Constituição Federal de 1988 - não incide impostos nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

12) A imunidade do art. 155, § 3º da Constituição Federal de 1988 - à exceção do imposto de exportação e do imposto de circulação de mercadoria e serviços, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

13) A imunidade do art. 156, II, *in fine*, da Constituição Federal de 1988- não incide o imposto de transmissão inter vivos nos bens de garantia e nem na cessão de direitos para a sua constituição;

14) A imunidade do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal de 1988 - não incide imposto de transmissão inter vivos sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

15) A imunidade do art. 184, § 5º, da Constituição Federal de 1988 - São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária.

Extrai-se também que a Constituição Federal de 1988 prevê que as imunidades podem ser concedidas às taxas nos seguintes dispositivos constitucionais:

1) Artigo 5º, inciso XXXIV, alínea "a e b"- são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em

repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

2) Artigo 5º, LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência;

3) Artigo 5º, inciso LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos;

4) Artigo 5º, inciso LXXVI - são gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei: a) o registro civil de nascimento; b) a certidão de óbito;

5) Artigo 5º, inciso LXXVII - são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.

6) Art. 208 - O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de, inciso I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria⁹⁰.

7) Art. 226. A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado; §1º O casamento é civil e gratuita a celebração.

8) Art. 230. A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida; §2º Aos maiores de sessenta e cinco anos é garantida a gratuidade dos transportes coletivos urbanos.

As imunidades incidentes sobre as contribuições especiais estão previstas na Constituição Federal de 1988 nas seguintes hipóteses:

1) Art. 195, parágrafo 7º da Constituição Federal, segundo o qual "são isentas de contribuições para a seguridade social as entidades beneficentes e de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

Frise-se, que Paulo Pimenta, se referindo ao seguinte preceito legal, admoesta que

⁹⁰ Roque Antonio Carrazza considera que o serviço de educação também é um serviço público, específico e divisível, assim, passível de ser base de cálculo para cobrança de taxa, razão pela qual, considera a regra inserta como uma imunidade sobre a instituição de taxa para a realização do referido serviço. (In CARRAZZA, 2010, p.760). Nessa toada, permite-se discordar do referido autor, em verdade, a regra insculpida no artigo 208, inciso I da Constituição Federal inclina para ser uma obrigação de fazer do estado, garantindo, com isso um direito fundamental do cidadão. Desta forma, a determinação da gratuidade na regra do artigo 208, inciso I, apenas reforça a obrigação do Estado no cumprimento de um direito fundamental legalmente previsto ao cidadão e não apenas uma norma imunizante incidente sobre uma eventual taxa.

os sujeitos alcançados por este benefício não se confundem com os abrangidos pelo artigo 150, VI, c, visto que "entidades beneficente de assistência social", mencionada pelo art. 195,§ não é sinônimo de "assistência social sem fins lucrativos" porque nesse tipo de instituição não se exige a prática de beneficência⁹¹.

Conclui, ainda, o mesmo autor, que “as instituições beneficiárias da imunidade relacionada às contribuições deverão preencher dois requisitos: i) não ter fim lucrativo; ii) dedicar-se a atividade beneficente”⁹².

2) Artigo 149, §2, I, que declara a não incidência das contribuições sociais e interventivas sobre receitas decorrentes de exportação;

3) Artigo 203, *caput*, que veda a cobrança de contribuições para a seguridade social daquele que necessitar do serviço de assistência social.

Paulo Pimenta ainda assevera que “fora essas três hipóteses, nenhuma outra atinge as contribuições especiais”⁹³.

Diante do exposto no bojo desse capítulo, percebe-se que as imunidades ultrapassam as regras que prevê apenas para as hipóteses de impostos e, modernamente, seguindo as lições de Roque Antonio Carrazza e Regina Helena Costa, incidem também, sobre taxas, contribuições especiais e, nada obsta, que no futuro venham a incidir sobre empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria.

Diante desse cenário, propõe-se que seja efetivado uma classificação das imunidades que tenha por objeto o enquadramento de acordo com sua tipologia tributária.

Assim, cada espécie tributária comporta suas hipóteses de imunidades, que, no atual cenário do direito brasileiro, seria classificada a imunidade em: imunidade sobre impostos, imunidade sobre taxas e imunidade sobre contribuições especiais.

Ressalte-se, novamente, que apesar de ainda não existirem, nada impede que venham a ser criadas hipóteses específicas de imunidades sobre contribuições de melhoria ou empréstimos compulsórios através do poder constituinte.

A luz do exposto, denota-se que a divisão e classificação de um instituto permite averiguar com maior precisão suas características essenciais. Desta forma, remonta de extrema importância efetuar a classificação das imunidades tributárias.

Nesta senda, não obstante já proposto o modelo de classificação das imunidades tributárias segundo sua tipologia, usualmente as imunidades tributárias são classificadas nos

⁹¹PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 1ª. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 28.

⁹² PIMENTA, 2002, p 28.

⁹³ PIMENTA, 2002, p 29.

seguintes aspectos: quanto ao modo de incidência, quanto à amplitude, quanto à condicionante e quanto à derivação.

No que concerne à classificação quanto ao modo de incidência, para Ruy Barbosa Nogueira, a imunidade, como também as isenções e as hipóteses de não incidência, podem ser classificadas em subjetiva e objetiva. A “Subjetiva é a incidência, isenção e imunidade prevista em razão da pessoa: *ratione personae*. Objetiva é a não incidência, isenção e imunidade prevista em razão do objeto: *ratione matéria*”⁹⁴.

Salienta, ainda, o mesmo doutrinador, que em certas hipóteses, as imunidades, isenções e hipóteses de não incidência podem ser classificadas como subjetiva-objetiva dissertando que “ na amplitude casuística das situações, às vezes deparamos com disposições que levam em conta não só aspectos objetivos, mas, concomitantemente, subjetivos”⁹⁵.

Em consonância com Rui Barbosa Nogueira, Aliomar Baleeiro, também salienta que as imunidades se subdividem em subjetivas, objetivas e mistas. Isto posto, as imunidades subjetivas seriam aquelas que alcancem diretamente pessoas, as imunidades objetivas são as que incidem sobre determinadas coisas e as mistas seriam as imunidades que incidem sobre ambas, pessoas e coisas. (1960, p.87).

Roque Antonio Carrazza, entretanto, discorda da presente classificação, nas palavras do referido autor, "parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações”⁹⁶.

Com o devido respeito ao referido autor, não se coaduna com a referida opinião. A classificação proposta por Rui Barbosa Nogueira e Aliomar Baleeiro tem por objeto o modo de incidência da imunidade e não à pessoa a que esta se beneficia.

É nítido, que toda imunidade beneficia pessoas, afinal, apenas pessoas, físicas ou jurídicas, podem ser contribuintes. Todavia, rechaçar, por este argumento, a classificação da imunidade quanto a seu modo de incidência seria o mesmo que classificar todos os impostos como subjetivos, porque apenas as pessoas têm a possibilidade de cumprir com a obrigação tributária.

A classificação quanto ao modo de incidência visa distinguir as imunidades de acordo com sua qualificadora. Ou seja, se a qualificadora da norma imunizante for uma característica pessoal, essa imunidade será subjetiva, se for uma característica de um objeto em que incida

⁹⁴NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p 169/170.

⁹⁵NOGUEIRA, 1995, p 169/170.

⁹⁶CARRAZZA, 2010, p 748.

um imposto real, essa imunidade será objetiva e, se for concomitantemente, a imunidade será mista ou, nas lições de Rui Barbosa Nogueira, subjetiva-objetiva.

A imunidade quanto a amplitude, é mais simples e pacífica na doutrina, nesse arrimo, a imunidade pode ser dividida em imunidade genérica e específica. A imunidade genérica nas lições de Regina Helena Costa “dirigem vedações a todas as pessoas políticas e abrangem todo e qualquer imposto que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços da entidade mencionada”⁹⁷, enquanto que as imunidades específicas incidem sobre uma única ou algumas específicas espécies tributárias.

A imunidade sobre a condicionante se refere às limitações ao gozo da imunidade. Nesse passo, as imunidades podem ser condicionadas ou incondicionadas.

As imunidades incondicionadas são aquelas que independem de qualquer outra norma para ser usufruída. A Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para sua eficácia plena. Pode-se ter como exemplo a imunidade recíproca (art. 150, VI, a); a imunidade dos templos e cultos de qualquer natureza (art. 150, VI, b) e imunidade de livros, jornais, periódicos, e do papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, d).

As imunidades condicionadas dependem de norma infraconstitucional para disciplinar a matéria, mediante lei complementar nos termos do art. 146, II da CF. Pode-se citar como exemplo a imunidade do artigo 195, § 7º da Constituição Federal em que a eficácia da imunidade é condicionada a regulação das diretrizes do que seja a instituição beneficente e de assistência social.

Por fim, a imunidade quanto à derivação principiológica, podem ser classificadas em ontológicas e políticas. Nas lições de Regina Helena Costa, as imunidades ontológicas “são as reconhecidas de jure, como consequência necessária de um princípio constitucional. No Direito positivo o princípio que impõe o reconhecimento dessas imunidades é o princípio da isonomia”⁹⁸.

A mesma autora salienta que “as imunidades políticas, diversamente, sem constituírem consequência necessária de um princípio, são outorgadas para prestigiar outros princípios constitucionais”⁹⁹.

Isto posto, estas são as principais espécies de classificação das imunidades tributárias usualmente utilizados pela doutrina.

⁹⁷ COSTA, 2015, p. 138.

⁹⁸ COSTA, 2015, p. 142.

⁹⁹ COSTA, 2015, p. 143.

3.5 IMUNIDADE X ISENÇÃO NO TEXTO CONSTITUCIONAL

Apresentados os aspectos da imunidade tributária, resta evidenciar sua característica básica, qual seja, ser a imunidade uma hipótese de não incidência tributária veiculada em sede constitucional.

Isto porque o legislador constituinte, na Constituição de 1988, equivocou-se em aplicação técnica, quando, desejando expressar uma situação de imunidade, utilizou, em algumas situações, o vocábulo isenção, causando, com isso, uma confusão entre os institutos.

Não obstante a semelhança entre a imunidade e a isenção, não se pode jamais confundi-las sob pena de violação a um direito do contribuinte, embora seja inegável a semelhança entre os institutos uma vez que ambos são hipóteses que afastam a incidência do tributo, estes não se confundem.

Sacha Calmon Navarro Coelho disserta que “sob o ponto de vista do Direito Positivo, a imunidade e a isenção são declarações expressas do legislador sobre fatos ou aspectos fáticos, negando-lhe efeitos tributários”¹⁰⁰.

Regina Helena Costa defende que “a isenção é instituto paralelo ao da imunidade - em ambos os casos o resultado prático é o impedimento à ocorrência do fato jurídico-tributário”¹⁰¹.

Destarte a semelhança entre os institutos, já foi extensamente denotado que a imunidade tributária é um direito subjetivo do contribuinte enquanto que a isenção é uma liberalidade da obrigação tributária realizado pelo legislador infra-constitucional.

Assim, a isenção, apesar de também ser uma situação que afasta a incidência tributária, não pode, jamais, ser confundida com uma situação de imunidade.

Nessa linha, José Souto Maior Borges leciona que “o poder de isentar apresenta certa simetria com o poder de tributar. Tal circunstância fornece a explicação do fato de que praticamente todos os problemas que convergem para a área do tributo podem ser estudados sob ângulo oposto: o da isenção”¹⁰².

¹⁰⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva.

Imunidades Tributárias. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998, p 207.

¹⁰¹ COSTA, 2015, p. 116. Regina Helena Costa salienta que a isenção e a imunidade tem os seguintes pontos em comuns: “1) Ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são, em consequência, regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária - no caso da imunidade - e da hipótese de incidência tributária - no caso da isenção 3) podem ter objeto quaisquer espécies tributárias; 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais” (2015, p.116).

¹⁰² BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias.** 2a ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 02.

O mesmo autor ainda pontifica que “assim como existem limitações constitucionais ao poder de tributar, há limites que não podem ser transpostos pelo poder de isentar, porquanto ambos não passam de verso e reverso da mesma medalha”¹⁰³.

No mesmo limiar se pronuncia Alfredo Augusto Becker quando disserta que “A regra jurídica que prescreve a isenção, em última análise, consiste na formulação negativa da regra jurídica que estabelece a tributação”¹⁰⁴.

Destarte, pode-se afirmar que da mesma forma que a imunidade é o reverso da competência tributária, uma vez que o legislador constitucional, ao elaborar a Carta Magna, estabeleceu as hipóteses de incidência tributária e, por consectário, as hipóteses de imunidade tributária, limitando, assim, o âmbito de incidência da competência tributária. A isenção, suplantada pelas lições de José Souto Maior Borges e Becker, é o viés diametralmente oposto ao poder de tributar pois estabelece a possibilidade do legislador infra-constitucional afastar a hipótese de incidência tributária.

Isto posto, como já amplamente abordado o conceito de imunidade tributária, impende, nesse momento, apresentar o conceito de Isenção.

Rubens Gomes de Souza, expressando o pensamento da doutrina tradicional, conceitua isenção como “o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”¹⁰⁵.

Na mesma linha, Amílcar de Araújo Falcão, delinea que na isenção “há incidência, ocorre o fato gerador. O legislador, todavia, seja por motivos relacionados a capacidade econômica do contribuinte, seja por considerações extrafiscais, determina a inexigibilidade do débito tributário”¹⁰⁶.

Para ambos os autores, a isenção consiste em liberar o indivíduo do pagamento de um tributo, assim, o tributo existe e a norma de isenção apenas afasta a sua incidência.

Em outra linha de pensamento, Gilberto de Ulhôa Canto disserta que a isenção “é a expressa, deliberada e taxativa omissão, pelo ente público que tem competência para instaurar determinado tributo, do exercício desta competência, quanto os fatos, atos ou pessoas. A lei que emana do próprio ente público dotado de competência renuncia”¹⁰⁷.

¹⁰³ BORGES, 1980, p. 02.

¹⁰⁴ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2a ed. São Paulo, Saraiva, 1972, p 226.

¹⁰⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de Legislação Tributária**. Ed. póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p 97.

¹⁰⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1971, p. 32.

¹⁰⁷ CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. vol. III, Rio de Janeiro. Alba. 1964, p. 190.

Para Gilberto de Ulhôa Canto, a isenção consiste na renúncia da arrecadação tributária de acordo com as circunstâncias que o ente político, detentor da competência para instituição da respectiva exação, por motivo de sua conveniência, expressamente determina.

Ante o exposto, pode-se perceber que a isenção é o poder aferido ao ente político, através de edição legislativa infraconstitucional, e por sua mera liberalidade, de eximir determinados contribuintes da obrigação tributária, atuando a referida norma de isenção no afastamento da incidência do tributo.

À luz do exposto, é necessário trilhar a diferenciação entre isenção e imunidade. Regina Helena Costa dissertou que a imunidade se distingue da isenção, basicamente conquanto “na imunidade não ocorre fato imponible por não existir possibilidade de formulação da hipótese de incidência; na isenção não ocorre o fato imponible porque o legislador competente impediu a atuação da hipótese de incidência em relação a certo sujeito ou objeto”¹⁰⁸.

Em consonância com a doutrina abordada, foi firmado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, por intermédio do julgamento do Mandado de Injunção n. 232 do Estado do Rio de Janeiro¹⁰⁹, o reconhecimento que o artigo 195, § 7º, da Constituição Federal, apesar de constar com a nomenclatura de isenção, em verdade, é um caso de imunidade tributária, dando azo a criação do precedente veiculado na RTJ 137/965¹¹⁰ citado nos demais arestos da corte.

Nesta esteira, em outro caso, o Supremo Tribunal Federal reiterou sua posição, se manifestando através do Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n. 22192¹¹¹, impetrado

¹⁰⁸ COSTA, 2015, p. 121. Em análise mais acurada, Regina Helena Costa assim se pronuncia sobre as diferenças entre a imunidade e a isenção: "1) a imunidade é, por natureza, *norma constitucional*, enquanto a isenção é *normal legal*, com ou sem suporte expresso em preceito constitucional; 2) a norma imunizante situa-se no plano da *definição da competência tributária*, alocando-se a isenção, por seu turno, no plano do *exercício da competência tributária*; 3) ainda que a isenção tenha suporte em preceito constitucional específico, a norma constitucional que a contém possui eficácia limitada, enquanto a imunidade abriga-se em norma constitucional de eficácia plena ou contida; e 4) a eliminação da norma imunizatória somente pode ser efetuada mediante o exercício do *Poder Constituinte Originário*, porquanto as imunidades são cláusulas pétreas, e a partir da competência tributária pode ser exercida, desde que não seja o caso da imunidade ontológica; uma vez eliminada a isenção, por lei, restabelece-se a eficácia da lei instituidora do tributo, observados os princípios pertinentes"(COSTA, 2015, p.121). É importante ressaltar, que para a mesma autora, a isenção tem supedâneo na Constituição Federal. Dessa forma a autora considera que a imunidade tem a previsão expressa e suficiente na constituição federal, extraindo, do referido texto legal seu fundamento de eficácia, conquanto, a isenção, é reconhecida pela Constituição Federal, contudo, depende de uma norma infra constitucional como fundamento de eficácia

¹⁰⁹ BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº232. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 19 abr 1991.

¹¹⁰ BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Revista eletrônica de jurisprudência nº 137/965. Veicula o Mandado de Injunção nº232. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 19 abr 1991.

¹¹¹ BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22192. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Diário de Justiça 19 dez 1996.

pela Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia, pleiteando o benefício da isenção/imunidade pertinente à quota patronal relativa a contribuição suplementar ao Fundo de Previdência e Assistência Social.

Nesse passo, a controvérsia acerca da presente matéria residia na declaração da Associação em ser entidade declarada de utilidade pública, devidamente registrada no Conselho Nacional de Serviço Social, ser isenta/imune da chamada cota patronal da contribuição previdenciária, por força da Lei 3577, de 04.07.59, que, embora revogada pelo Decreto Lei 1572/77, ressalvou o direito adquirido daquelas entidades que, na data da sua vigência, fossem portadoras de certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por tempo indeterminado e já usufruíssem a isenção/imunidade.

O Relator, Ministro Celso de Melo, conheceu e deu provimento ao recurso, vislumbrando que o benefício previsto em sede constitucional tratava-se, na realidade, do instituto da imunidade tributária e não de mera isenção como a Constituição originariamente declarou, em consonância com precedente exposto na RTJ 137/965. Desta forma, sendo um caso de imunidade, não podia a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no artigo 195, § 7º, da Carta Política.

Tais acórdãos, portanto, realçam o posicionamento firmado pela Suprema Corte que, independente do *nome iuris* adotado pelo legislador constitucional, às imposições negativas a instituição tributária veiculadas em sede constitucional, são, em realidade, imunidades tributárias.

4 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA

A imunidade tributária recíproca, ordinariamente, é conhecida como a expressão do instituto da imunidade aplicada sobre as pessoas jurídicas de direito público que se refere à impossibilidade de tributação da renda, patrimônio e serviços dos entes políticos entre si.

Nesses termos, denota-se, que a imunidade recíproca decorre, essencialmente, do princípio federativo e da isonomia entre as pessoas políticas.

Partindo desse pressuposto, Roque Antonio Carrazza defende que "a chamada imunidade recíproca e decorre naturalmente seja do principio federativo, seja do principio da isonomia (igualdade formal) das pessoas políticas"¹¹².

A luz da conceituação do instituto e das lições de Carrazza, pode-se chegar ao entendimento de que a imunidade recíproca é instituto essencial e intrínseco de um Estado federado e tem por objetivo, resguardar a isonomia entre as pessoas políticas constantes da federação.

Destarte, nas linhas da atual constituição, a imunidade recíproca alcança, não somente as pessoas políticas, como também às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, ressalvando, contudo, que não incide sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados à exploração da atividade econômica regidas pelas normas aplicadas ao regime jurídico de direito privado, ou que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

Não obstante a previsão legal da imunidade recíproca, que somente admite a hipótese de incidência sobre pessoas jurídicas de direito público, a doutrina e, principalmente a jurisprudência, tem elencado alcances mais amplos à incidência da norma imunizante, especialmente, no que se refere à possibilidade de aplicar a imunidade recíproca para as pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, o presente capítulo se presta a analisar os elementos essenciais da imunidade recíproca bem como as hipóteses em que se admite a extensão do alcance da norma imunizante para abarcar as pessoas jurídicas de direito privado e, por consectário, a fundamentação jurídica que legitima sua aplicação.

¹¹² CARRAZZA, 2010, p. 761.

4.1 FUNDAMENTO DA IMUNIDADE RECÍPROCA

A imunidade recíproca, como já asseverado por Carrazza, deriva do princípio federativo e tem como função garantir a isonomia entre os entes federados.

É nítido, portanto, que a imunidade recíproca possui como fundamento de validade o princípio federativo e, por função primária, assegurar a isonomia entre os entes federados.

Nesse aspecto, para caracterizar a consolidação da imunidade no direito brasileiro é necessário digredir, fugindo um pouco do objeto imediato deste estudo, para efetuar uma análise sobre o federalismo e evidenciar, por consectário, os fundamentos que levam o Estado Brasileiro a ser considerado um Estado federado.

A luz dessa digressão, será possível legitimar a existência da imunidade recíproca no direito brasileiro, explicitando seu fundamento de validade, o qual seja: o princípio federativo.

Nessa toada, José Afonso da Silva, leciona que o federalismo teve origem com a constituição norte americana e tem por supedâneo a união de unidades autônomas pontuando que "quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma forma de Estado, denominada federação ou Estado federal, caracterizado pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional"¹¹³

Continua o autor salientando que o Brasil "recebeu a forma de Estado Federal em 1889, com a proclamação da República, o que foi mantido nas constituições posteriores"¹¹⁴

Exaure-se, das lições de José Afonso da Silva, traduzindo o melhor pensamento constitucional sobre o federalismo, que o Estado Brasileiro é, em verdade, um Estado federal.

Assim, uma vez definido a federação como forma de Estado vigente no Estado Brasileiro, tal acepção traz consigo, por reflexo, a incidência do princípio federativo para o ordenamento jurídico pátrio.

É, portanto, através do princípio federativo, que assegura-se aos entes políticos, a autonomia política, administrativa e financeira para o cumprimento de suas atividades.

Nessa linha de raciocínio, Flávio Azambuja Berti¹¹⁵ leciona que o princípio federativo, transposto em cláusula pétrea pela Constituição Federal, é fundamento dirigido ao legislador no sentido de impedir qualquer ofensa a autonomia dos entes federados.

¹¹³SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 99.

¹¹⁴ SILVA, 2008, p. 99.

¹¹⁵“É defensável, portanto, interpretar o Princípio Federativo enquanto “cláusula pétrea” como norma dirigida ao legislador infraconstitucional de todas as entidades que compõem o pacto Federal (Congresso Nacional, Assembléias Estaduais, Câmaras de Vereadores e Câmaras Distritais_ e também ao Constituinte derivado, no sentido de impedi-los de desconstituir, ofender, macular, ameaçar ou simplesmente flexibilizar a divisão de

Coadunando com a noção de autonomia dos entes federados, Dirley da Cunha Junior salienta que a "federação só existe quando, em face da descentralização política, as ordens central e parciais passam a usufruir de autonomia num mesmo território, uma vez que contempladas constitucionalmente com competências próprias"¹¹⁶.

Das lições de Dirley, traduz-se o primeiro aspecto da autonomia, que é a noção de independência política à ser dispensado aos entes federados.

Dalmo de Abreu Dallari, no mesmo caminho do exposto, se pronuncia ressaltando que a capacidade de estipular suas prioridades é essencial "para a preservação da autonomia de cada governo. Se um governo puder determinar o que o outro deve fazer, ou mesmo o que deve fazer em primeiro lugar, desaparecem todas as vantagens da organização federativa"¹¹⁷.

Nessa linha, já demonstra-se que o poder diretivo autônomo, esposado pelo exercício do poder político na unidade da federação, é o primeiro elemento da autonomia dos entes políticos, que deve ser considerado para a existência de uma federação.

Em outro sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, se manifesta sobre a necessidade da autonomia financeira e administrativa, sustentando que "a existência real da autonomia depende da previsão de recursos, suficientes e não sujeitos a condições, para que os Estados possam desempenhar suas atribuições"¹¹⁸.

No magistério de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, não só o poder político é o qualificador do Estado federado, mais também, para que haja realmente autonomia entre os entes políticos, é necessário que cada unidade federada seja capaz de se manter financeiramente e ter orçamento para desempenhar as atividades administrativas que lhes são constitucionalmente definidas.

Percebe-se, pela exposição doutrinária, que a forma federativa de Estado carrega consigo, de forma imprescindível, a necessidade de conceder a autonomia aos entes político. Pela análise, não só dos mandamentos constitucionais, como também da realidade do Estado Brasileiro, pode-se chegar a conclusão que sua forma de Estado é federativa tendo por consequência, do pacto federativo, assegurado constitucionalmente, a autonomia, política, administrativa e financeira das suas pessoas políticas.

competências estruturada na Constituição Federal e a correspondente atribuição de poder político (autonomia) feita em benefício de cada um dos entes federados." (BERTI. Flávio Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p.84/85).

¹¹⁶JUNIOR. Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 5ª ed. rev.. ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm, 2011, p.522.

¹¹⁷DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p 25.

¹¹⁸FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 35.ed. são Paulo: Saraiva, 2009, p. 44.

Desta sorte, pelo princípio federativo, cada ente político, União, Estado, Municípios, Distrito Federal e territórios, devem ser dotados de autonomia para executarem suas diretrizes segundo a vontade de seu povo exteriorizada nos mandamentos de seus governantes.

Assim, definida a legitimidade e vigência do princípio federativo no Estado Brasileiro, é necessário efetuar a regressão ao tema objeto deste trabalho para, a luz dos fundamentos expostos, dissecar a imunidade recíproca sob o pálio de seu fundamento de validade que, como demonstrado, é o princípio federativo.

Evidenciado o fundamento de validade da imunidade recíproca. É necessário efetuar a correlação entre a inferência da tributação e a autonomia dos entes federados.

Nessa linha, Roque Antonio Carrazza, coadunando com o pensamento disposto, leciona que a imunidade recíproca “decorre do princípio federativo porque, se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, fatalmente acabaria por interferir em sua autonomia”¹¹⁹.

Justifica Carrazza que, a incidência de impostos entre os entes federados iria levá-la a situação de grande dificuldade econômica, a ponto de impedi-la de realizar seus objetivos institucionais. Ora, isto a Constituição absolutamente não tolera, tanto que inscreveu nas cláusulas pétreas que não será sequer objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir “a forma federativa de Estado”¹²⁰.

Na mesma senda, Regina Helena Costa salienta que “a imunidade mútua das pessoas políticas constitui decorrência da eficácia dos princípios federativos - que é cláusula pétrea (art. 60, §4º, I) - e da autonomia municipal (arts. 29 e 30)”¹²¹.

Continua a referida autora dissertando que constituindo-se o Brasil em um Estado federal de unidades autônomas e isonômicas entre si, dessa reciprocidade defluiu a vedação de tributação, também recíproca, em matéria de impostos que lhes toquem o patrimônio, a renda e os serviços¹²².

Nesse sentido também lecionam Paulo Aires Barreto, defendendo que “a exigência de impostos postula uma superioridade de quem os exige, supõe o exercício de um poder derivado da soberania, exercitável sobre os súditos detentor desse poder”¹²³.

Pontuando sobre o tema, Aliomar Baleeiro, em magistério, aduz que para a existência das três esferas de entes federados, de forma autônoma, como vigentes no Estado

¹¹⁹ CARRAZZA, 2010, p. 761.

¹²⁰ CARRAZZA, 2010, p. 761.

¹²¹ COSTA, 2015, p. 151.

¹²² COSTA, 2015, p. 152.

¹²³ BARRETO Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2a ed. São Paulo, Dialética, 2001, p. 60.

Brasileiro, fez com que a Constituição previsse expressamente o "princípio da imunidade recíproca: nenhuma das pessoas de Direito Público interno, ressalvados os casos previstos na própria Constituição, poderá exigir imposto sobre o patrimônio, as rendas e os serviços de outra"¹²⁴.

Amilcar de Araújo Falcão, na mesma esteira, leciona que a imunidade recíproca “visa resguardar a incolumidade do regime federativo, evitando que as unidades federadas interfiram, pela via da tributação, na área de competência e autonomia uma das outras”¹²⁵.

Francisco Campos defende que o princípio federativo assegura autonomia aos entes políticos e, no exercício da autonomia, é evidente que a imposição tributária viria a interferir de forma negativa na autonomia dos entes federados¹²⁶.

É, portanto, evidente que a grande maioria da doutrina, como acima exposto, advoga que a tributação dos entes políticos ocasiona, indubitavelmente, a interferência na autonomia dos entes federados, constringendo, assim, a autonomia das unidades políticas e, portanto, não sendo condizente com um Estado federativo.

Ademais, há ainda de se ressaltar, que do princípio federativo decorre outro princípio de fundamental importância para a imunidade recíproca: o princípio da isonomia.

Roque Antonio Carrazza, dissertando sobre o reflexo do princípio da isonomia na imunidade recíproca, defende a inferência desse princípio de forma ainda mais densa que apenas um valor a ser assegurado pela regra constitucional, dissertando que “o princípio da isonomia das pessoas políticas impede que se tributem, uma as outras, por meio de impostos”¹²⁷.

Continua o mesmo autor expondo que a tributação por intermédio de impostos, “justamente por independe de uma atuação estatal - pressupõe uma supremacia de quem tributa em relação a quem é tributado. Ou, se preferirmos, um estado de sujeição de quem é tributado, em relação a quem o tributa”¹²⁸.

Conclui Carrazza que “ora, entre as pessoas políticas reina a mais absoluta igualdade jurídica. Uma não se sobrepõe às outras. Não, pelo menos, em termos jurídicos. É o quanto se basta para afastarmos qualquer idéia de que podem sujeitar-se a impostos”¹²⁹.

Carrazza, portanto, defende que a imunidade das pessoas políticas é legitimadas não só pelo princípio federativo, como também, pelo princípio da isonomia que lhe é decorrente.

¹²⁴ BALEEIRO, 2001, p 234.

¹²⁵ FALCÃO, 1961, p. 369.

¹²⁶ CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. 1a ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956, p. 18.

¹²⁷ CARRAZZA, 2010, p. 762.

¹²⁸ CARRAZZA, 2010, p. 762.

¹²⁹ CARRAZZA, 2010, p. 762

Admoeste-se, apenas em acréscimo ao pensamento de Carrazza, que o princípio da isonomia deve ser visto, não só como fundamento de validade da imunidade recíproca, mais também, como um próprio valor a ser assegurado pela norma imunizante.

Desta forma, se o princípio federativo é o fundamento de validade da imunidade recíproca, sem dúvida alguma, considera-se que a isonomia entre os entes federados é um dos principais valores que a norma imunizante tem por função assegurar.

Admitir a tributação de um ente político sobre outro, em especial se essa tributação advir de impostos, tributos não vinculados por natureza, seria o mesmo que coadunar com a superioridade de um ente federado sob outro, pensamento este, inadmissível em um Estado federado como a República Federativa Brasileira.

Isto posto, a imposição tributária sobre os entes políticos, por fundamento implícito na lógica do próprio sistema, não deve ser admitido no Sistema Jurídico Brasileiro, razão pela qual, em se tratando o Estado Brasileiro de uma federação, é óbvio que o sistema jurídico preveja a hipótese de não incidência tributária entre seus entes políticos como forma de lhes assegurar a autonomia advinda do pacto federativo.

4.2 MCCULLOCH X MARYLAND

A imunidade recíproca teve suas primeiras bases advindas do Direito norte americano. A Constituição dos Estados Unidos da América de 1787, possuindo natureza sintética, não dispôs sobre as imunidades tributárias, coube, então, a Suprema Corte Americana, efetuar o reconhecimento do instituto e a definição de suas hipóteses de incidência.

Lecionando sobre o tema, Aliomar Baleeiro salientou que “em nenhum dispositivo da Constituição dos Estados Unidos ou de suas emendas se contém expressamente o princípio da reciprocal immunity of federal and state instrumentalities”¹³⁰.

Em ato contínuo, o mesmo autor aduz que o princípio da imunidade recíproca, efetuado nos Estados Unidos foi consequência remota e indireta da teoria dos “poderes implícitos”, inseparável do nome de Hamilton, que, desde a Convenção da Filadélfia, defendeu a necessidade de expansão da competência federal, em detrimento da autonomia dos Estados.

¹³⁰ BALLEIRO, 2001, p. 235.

Há de se evidenciar, que o federalismo norte americano, diferentemente do brasileiro, foi fruto de uma união dos Estados membros e não imposta por um poder central como realizado no Brasil. Dessa forma, o pacto federativo dos Estados Unidos resguardou uma maior autonomia para os Estados federados em relação a União, situação antagônica ao que aconteceu na realidade brasileira.

Nesse espeque, tendo em vista o pensamento americano existente à época, desejoso de expandir a competência federal, esboçado desde a Convenção da Filadélfia, em 1791 surgiu a ideia de criação de um Banco Nacional com a finalidade de regular o comércio e a moeda nos Estados Unidos, assim, foi criado o Banco dos Estados Unidos da América.

Destarte, uma vez criado o Banco dos Estados Unidos da América, o Estado de Maryland pretendeu exigir o imposto sobre a selagem de estampilhas de uma das agências desse Banco, a sucursal de Baltimore, que tinha por gerente o senhor Mcculloch.

O desejo de tributar a sucursal de Baltimore do Banco dos Estados Unidos pelo estado de Maryland e a recusa da sucursal em se submeter à tributação foram levados a Suprema Corte Americana, que, então, presidida pelo Chief of Justice John Marshall, decidiu que o Estado não poderia tributar a sucursal do Banco de Baltimore, instituindo, com isso, as premissas legais para a criação da imunidade recíproca entre os entes federados.

Rui Barbosa, ávido estudioso do direito, inclusive do direito norte americano, relata que o caso Mcculloch x Maryland foi reputado como a mais notável das sentenças de Marshall, dentre os 30 anos de brilhantismo com que o magistrado que presidiu a Suprema Corte norte americana¹³¹.

Baleeiro, expondo sobre a criação da Imunidade e sua consolidação na jurisprudência dos Estados Unidos, lecionou que “após o caso de 1819, a Corte faria nova aplicação do princípio no julgado *Weston vs. Charleston*, declarando inconstitucional o imposto do município que lá é simples "agência" do Estado, sobre a propriedade de apólices federais por particulares.”¹³²

Percebe-se, portanto, que a célebre frase “the power to tax involves the power to destroy” aplicada por Marshall em *Mcculloch x Maryland*, consolidou o precedente judicial que ensejou a criação do instituto da imunidade recíproca nos Estados Unidos.

¹³¹ BARBOSA, Rui. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**, vol. I, coligidos por Homero Pires, São Paulo, 1939, p. 336.

¹³² BALEEIRO, 2001, p 236.

Nessa linha, Henry Campbell Black, em estudo sobre o constitucionalismo norte americano lecionou que “the necessary independence of the federal state governments imposes a limitation upon the taxing power of each”¹³³.

Campbell, ainda continuou aduzindo que

Neither can so exercises its own power of taxation as to curtail the rightful powers of the other, or interfere with the free discharge of its constitutional functions, or obstruct, embarrass, or nullify its legitimate operations, or destroy the means or agencies employed by in the exercises of those powers and functions.¹³⁴

Nesta senda, estabelecido o início dos preceitos da imunidade recíproca, a imunidade aplicada aos entes federados nos Estados Unidos era a semelhante a disposta originalmente na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1891, isto porquê, Rui Barbosa, ao elaborar a Constituição de 1891, se baseou, e muito, no constitucionalismo americano, importando o instituto do direito americano.

Assim, nas próprias lições de Baleeiro, como já dissertado, o caso *Mcculloch vs. Maryland* viria a instaurar o que ele chamou de princípio da imunidade recíproca entre as instrumentalidades do Estado e da União¹³⁵.

Desta sorte, pode-se aferir, que a imunidade recíproca não foi criada apenas para ter incidência sobre os entes federados, como a atual constituição, por interpretação literal, levaria a crer, mas, o primeiro precedente sobre a imunidade recíproca foi aplicada justamente sobre uma pessoa jurídica, distinta de um ente federado, uma vez que o Banco dos Estados Unidos da América, tinha personalidade própria e não conjugada com a União.

Extrai-se, portanto, que a real natureza do instituto, quando criado por Marshall, era mais amplo que somente impedir a tributação entre os Estados federados.

Isto posto, nascido o pensamento da imunidade recíproca no direito norte americano, esposado pelo precedente *Mcculloch X Maryland*, é necessário também verificar como se desenvolveu o instituto nos Estados Unidos da América.

A luz do exposto, impende analisar também o caso de *South Carolina vs. United States* em 1905. Neste julgado, o Estado da Carolina do Sul recusou a recolher impostos federais incidentes sobre a atividade de bebidas alcoólicas. Levada a questão à Suprema Corte, esta decidiu que era devida a tributação tendo em vista que se tratava de atividades de exploração comercial.

¹³³BLACK, Henry Campbell. Black's **Constitucional Law**-Second Edition, p. 378.

¹³⁴BLACK, p. 378.

¹³⁵BALEIRO, 2001, p. 235.

Da mesma sorte sofreu o Estado da Georgia, no caso *Allen vs. Regents of University of Georgia*, em 1938. No referido julgado, a Suprema Corte indeferiu o pleito formulado pelo Estado da Georgia, determinando a inconstitucionalidade da tributação sobre os jogos de futebol para o qual construiu um estádio e que tinha por finalidade manter a sua instituição de ensino superior, não obstante ter alegado que os lucros seriam aplicados na educação que lhe incumbia proporcionar a seus cidadãos.

Assim, verifica-se que os Estados Unidos, mesmo a despeito de ter instituído a base da imunidade recíproca no pensamento constitucional moderno, traçou, claramente, a limitação de sua incidência sobre atividades que se relacionassem com exploração econômica.

Comentando sobre os referidos julgados, em detrimento do esboçado em *Mcculloch vs. Maryland*, Aliomar Baleeiro conclui que “outro caso pacífico era e é o de que a imunidade ampara os instrumentos e meios de ação para exercício dos poderes governamentais propriamente ditos e não as explorações comerciais, industriais ou quase privadas dos Estados”¹³⁶.

Pode-se perceber, desde já, que a imunidade recíproca, como originalmente criada por Marshall e aplicada pela jurisprudência norte americana, desenha-se em contornos muito semelhantes ao que é defendido pela doutrina e aplicada atualmente, pela jurisprudência brasileira.

Todavia, tanto no precedente americano, como no disposto atualmente pela jurisprudência brasileira, a imunidade recíproca possui objeto muito mais amplo que somente a vedação da imposição tributária sobre os entes federados.

Veja-se, por exemplo, como já explanado, que segundo Baleeiro, o caso *Mcculloch vs Maryland* viria a instituir o princípio da “reciprocal immunity of federal and state instrumentalities”.

Observe-se, que o termo “instrumentalities” aduzido por Baleeiro, expande a compreensão literal da imunidade recíproca ser aplicada apenas aos entes federados, englobando, segundo nosso entendimento, as pessoas jurídicas que agissem como instrumento de realização das políticas públicas, no caso, os prestadores de serviço público, como um dos entendimentos defendidos neste trabalho.

Por fim, é necessário levar em consideração os avisos esposados por Baleeiro quanto à utilização dos precedentes americanos pelo direito brasileiro. Segundo Baleeiro, “não obstante a natural influência exercida no Brasil pelos precedentes e pela jurisprudência americana

¹³⁶CARRAZZA, 2001, p 237.

sobre a imunidade recíproca, algumas cautelas se tornam indispensáveis em sua invocação a problemas de interpretação do direito positivo brasileiro”¹³⁷.

Advertindo sobre a diferença, Baleeiro alerta que o federalismo norte americano reconhece, em patamar de igualdade, apenas os Estados e a União. Baleeiro, dissertando sobre o papel do município no federalismo dos Estados Unidos, salienta que “a constituição daquele País os ignora, de sorte que não passam de criação ou instrumento de organização estadual. Recebem das Constituições ou das leis de cada Estado os poderes em maior ou menor escala”¹³⁸.

Em contrapartida, o federalismo brasileiro reconhece expressamente os municípios como entes políticos com capacidade e autonomia consoante o entendimento do artigo 18 da Constituição Federal de 1988.

Em vista da subordinação dos Municípios aos Estados, Baleeiro salienta que

não encontram grande préstimo para esclarecer problemas brasileiros as práticas ou julgados americanos, que se referem especialmente às relações interfiscais de Estado e seus municípios, embora o mesmo não ocorra com o que dali nos sugira o *modus vivendi* entre o fisco federal e os locais, por serem estes, lá, em relação aquelas, simples emanção do poder estadual¹³⁹.

Por fim, Baleeiro adverte também que no Direito norte americano não existe a delimitação de competência constitucional para instituir o tributo a exemplo do Direito brasileiro.

Conforme lições de Claudius Johnson, nos Estados Unidos, existe a sobreposição de competência tributária, ou seja, um mesmo fato econômico, a exemplo da renda, pode ser cobrado simultaneamente pela União, pelos Estados e, até mesmo, pelo município¹⁴⁰.

Ademais, fica evidente que a imunidade recíproca brasileira teve suas bases instauradas pelo caso *Mcculloch vs. Maryland* que, importadas por Rui Barbosa, teve previsão legal no ordenamento jurídico brasileiro desde a primeira Constituição republicana, infelizmente, tendo seu texto reduzido pela atecnia dos legisladores constitucionais que o sucederam.

¹³⁷ BALEEIRO, 2001, p. 241.

¹³⁸ BALEEIRO, 2001, p.241.

¹³⁹ BALEEIRO, 2001, p. 241.

¹⁴⁰ JOHNSON, Claudius. *Government in the US*, New York, 1944, p 48.

4.3 A IMUNIDADE RECÍPROCA NO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

A imunidade tributária recíproca, como bem assevera Regina Helena Costa “é a forma mais antiga de exoneração constitucional tributária”¹⁴¹. Assim, a imunidade das pessoas políticas, não só é a mais antiga das imunidades, como também foi a primeira expressão das imposições negativas ao poder de tributar a ingressar no sistema jurídico brasileiro.

Nessa linha, Aliomar Baleeiro salienta que a imunidade recíproca “entrou no Direito Constitucional brasileiro com o art. 10 da Constituição de 1891, que proibia aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente. Aceito sem a mínima objeção pela Constituinte”¹⁴².

Em comentários à norma imunizante da Constituição de 1891, Baleeiro ainda expôs que “redigido de punho de Rui Barbosa, o art. 10 da Constituição de 1891 teve, dele, logo, interpretação rígida, segundo as tendências americanas da época”¹⁴³.

Continua Baleeiro, em consonância com o exposto, que “o pensamento do brasileiro excelso, curado dos ardores federalistas pelo quadro da exacerbação do regionalismo Constituinte de 1891, era livrar da tributação hostil de Estados, no futuro, os meios de ação do Governo nacional”¹⁴⁴.

Por fim, Baleeiro ainda leciona que “o dispositivo, que se limitava aos impostos, mas não se referia, em termos expressos, aos Municípios, representava a adoção do princípio reputado implícito no Direito americano por jurisprudência até então pacífica”¹⁴⁵.

Percebe-se, portanto, que dentre as especificidades da primeira previsão em linhas constitucionais da imunidade tributária recíproca deve-se aferir os seguintes elementos:

- 1) Não se limitava apenas aos impostos;
- 2) Não contempla os municípios, mas também não o excluía;
- 3) Previa sua incidência sobre os serviços públicos.

Desta sorte, coaduna-se com o pensamento determinado pela constituição brasileira de 1891 que determinava à previsão genérica da imunidade, não se limitando apenas a um espécie tributária, nem somente sobre as pessoas políticas, suas autarquias e fundações, como hoje visto na Constituição de 1988.

¹⁴¹ COSTA, 2015, p. 150.

¹⁴² BALEEIRO, 2001, p 234.

¹⁴³ BALEEIRO, 2001, p 246.

¹⁴⁴ BALEEIRO, 2001, p. 246.

¹⁴⁵ BALEEIRO, 2001, p 234.

Nesse aspecto, se os fundamentos da imunidade, como defendido no tópico anterior, é a forma de Estado e a isonomia entre os entes políticos, é óbvio, então, que qualquer tributação, não somente os impostos mas qualquer espécie tributária, irá influir na autonomia dos entes federados, não devendo, pelo próprio fundamento do princípio federativo, ser admitido no direito brasileiro.

A ausência de previsão expressa da imunidade sobre os municípios, muito provavelmente se deveu a um descuido do legislador constituinte em relação aos avisos, já expostos por Baleeiro, sobre a diferença da representação deste ente político no direito brasileiro e no direito norte americano.

Assim, uma vez importada a imunidade recíproca do direito americano, equivocou-se o legislador constituinte quando não aferiu que nos Estados Unidos os municípios são vistos, conforme as lições de Baleeiro, como meras “agências” do Estado, enquanto que no Brasil, o federalismo impôs, expressamente, o Município como ente político autônomo.

E, completando a análise das especificidades do instituto na constituição de 1891, há de se evidenciar o quanto defendido nesse trabalho sobre a incidência da imunidade à pessoas jurídicas de direito privado, em especial, as prestadoras de serviço público.

Como já descrito, a imunidade, no próprio direito norte americano onde surgiu, veio como implementação do princípio, denominado por Baleeiro de princípio da reciprocal immunity of federal and state instrumentalities. Dessa forma, a própria criação do instituto da imunidade recíproca foi realizada com vista a possuir uma maior amplitude do que sua aplicação apenas aos entes federados.

Defende-se, portanto, a idéia de que o termo instrumentalities, usado por Baleeiro em referência a instituição da imunidade no Direito norte americano, denota que não somente os entes federados, mas também aqueles que agissem na realização de uma atividade típica dos entes políticos, a exemplo do serviço público, deveriam ser abarcado pelo instituto da imunidade.

Destarte, verifica-se que na redação da constituição de 1934, não só foi corrigido o equívoco em relação à ausência de previsão legal do município como pessoa jurídica legitimada a ser beneficiada pela imunidade recíproca, como também, o legislador constituinte deu maiores contornos à previsão sobre a incidência da imunidade das prestadoras de serviços públicos, conforme ora transcrito:

Art 17 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

X - tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão.

Parágrafo único - A proibição constante do nº X não impede a cobrança de taxas remuneratórias devidas pelos concessionários de serviços públicos¹⁴⁶.

Observe-se, que a segunda constituição republicana, manteve a generalidade da imunidade sobre as espécies tributárias, corrigiu o equívoco da Constituição de 1891, passando a incluir, expressamente, como ente político abarcado pela imunidade o Município e explicitou a incidência da imunidade sobre os serviços públicos, mesmo em regime de concessão o que, por consectário, coaduna com o exposto neste trabalho, ou seja, a incidência da imunidade recíproca sobre pessoas jurídicas de direito privado, desde que, atuem na prestação de serviços públicos.

Admoeste-se, ainda, que a redação constitucional, não só manteve, como explicitou, que os serviços públicos, mesmo em regime de concessão, seriam beneficiário da imunidade tributária.

A redação da imunidade recíproca na Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937 foi a melhor redação legal do instituto em uma constituição brasileira. Todavia, em situação antagônica às previsões na Constituição de 1891 e 1934, a Constituição de 1937, realizada por Getúlio Vargas durante a implantação do Estado Novo, reduziu o âmbito de incidência da norma, excluindo, expressamente, o serviço público como objeto da imunidade.

Nessa esteira foi assim disposto a imunidade tributária recíproca na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1937:

Art. 32 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

c) tributar bens, renda e serviços uns dos outros.

Parágrafo único - Os serviços públicos concedidos não gozam de isenção tributária, salvo a que lhes for outorgada, no interesse comum, por lei especial¹⁴⁷.

A Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946 não só manteve a exclusão expressa dos serviços públicos como beneficiários da imunidade recíproca, ressaltando a possibilidade de previsão específica de isenção, como também limitou ainda mais seu âmbito de incidência, passando, segundo o referido dispositivo legal, abranger apenas os impostos:

¹⁴⁶BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Assembléia Nacional Constituinte, 1934.

¹⁴⁷BRASIL. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Getúlio Vargas, 1937.

Art. 31 - A União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado:

V - lançar impostos sobre:

a) bens, rendas e serviços uns dos outros, sem prejuízo da tributação dos serviços públicos concedidos, observado o disposto no parágrafo único deste artigo;

Parágrafo único - Os serviços, públicos concedidos, não gozam de isenção tributária, salvo quando estabelecida pelo Poder competente ou quando a União a instituir, em lei especial, relativamente aos próprios serviços, tendo em vista o interesse comum¹⁴⁸.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1967, por sua vez, editada sob o pálio do governo militar, veio a reduzir, ainda mais, o âmbito de incidência da imunidade tributária recíproca no Direito Brasileiro. Segundo a referida constituição, a imunidade tributária das pessoas políticas somente incide sobre impostos, aqui transcrito:

Art.20 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - criar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros¹⁴⁹

Por fim, antes da edição da Constituição de 1988, atualmente vigente, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1969, ainda sob o efeito do governo militar, veio apenas a reproduzir o texto da Constituição de 1967:

Art. 19 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - instituir impôsto sôbre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;¹⁵⁰

Denota-se, a luz do exposto, que a imunidade tributária recíproca, foi, originalmente constituída, com supedâneo na jurisprudência norte americana, na constituição de 1891 e, principalmente em 1937, com a perfeita inteligibilidade da natureza do instituto. Todavia, as redações constitucionais a partir de 1946 foram, gradativamente, reduzindo o âmbito de alcance da norma em desacordo com a real natureza do instituto.

¹⁴⁸ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Assembléia Constituinte, 1946.

¹⁴⁹ BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Congresso Nacional, 1967.

¹⁵⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

4.4 HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Demonstrada a evolução histórica que levou a instituição e consolidação da imunidade recíproca no direito brasileiro, a Carta Magna de 1988 previu em seu artigo 150, inciso VI, a hipótese de incidência da imunidade tributária das pessoas políticas:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

Desta forma, vigora no direito brasileiro, por intermédio do referido dispositivo legal, a imunidade recíproca entre as pessoas políticas da República Federativa do Brasil.

Nessa toada, Regina Helena Costa, classifica a imunidade recíproca na Constituição de 1988 como subjetiva e ontológica.

Subjetiva, porque deriva, necessariamente, da natureza da pessoa beneficiada pela norma imunizante e ontológica, porque decorre, como consectário, do princípio da isonomia¹⁵¹.

Para a mesma autora, além do suplante no princípio federativo, a imunidade recíproca também deriva da ausência de capacidade contributiva dos entes federados¹⁵².

Regina Helena Costa, dissertando sobre a imunidade recíproca, defende que “fundamenta-se a imunidade em tela na ausência de capacidade contributiva das pessoas políticas. Na Federação as pessoas políticas são iguais, também, em face da ausência de capacidade contributiva”¹⁵³. Continua a mesma autora defendendo que “tais pessoas não possuem capacidade contributiva porque seus recursos destinam-se à prestação dos serviços públicos que lhes incumbem”¹⁵⁴.

Concluindo, Regina Helena Costa disserta que para a imunidade recíproca, é irrelevante a ausência de previsão legal no texto constitucional uma vez que a imunidade advém não só do próprio “princípio federativo e da autonomia municipal, mas também porque configura hipótese na qual a competência tributária não pode ser exercida em face da ausência de capacidade contributiva destes sujeitos. Trata-se, como visto, de imunidade implícita”¹⁵⁵.

¹⁵¹ COSTA, 2015, p. 153

¹⁵² COSTA, 2015, p. 152

¹⁵³ COSTA, 2015, p. 152

¹⁵⁴ COSTA, 2015, p. 152.

¹⁵⁵ COSTA, 2015, p. 153.

Para Regina Helena Costa, os entes federados não possuem capacidade contributiva porque todos os seus recursos são destinados à prestação dos serviços públicos, podendo, portanto, mesmo na eventualidade de ausência de previsão legal, ser reconhecida e admitida no direito brasileiro,

A Constituição de 1988, seguiu a redução normativa originalmente implementada e reproduzida desde a constituição de 1946, quando, reduzindo o alcance da norma imunizante, que antes abrangia qualquer espécie tributária, restringiu aos impostos, mais especificamente aos impostos sobre a renda, o patrimônio e os serviços, seu âmbito de incidência.

Mauro Luis Rocha Lopes aduz que a imunidade alcança apenas impostos. Nas palavras do referido autor, a imunidade das pessoas políticas incide somente sobre os "imposto, não sendo extensível a taxas e contribuições. É verdade que muitos desses tributos não são cobrados de entidades públicas, mas isso se deve a favores fiscais (isenções) concedidos por leis das entidades que desempenham as atividades remuneradas por eles"¹⁵⁶.

Regina Helena Costa, em consonância, defende a adoção da imunidade apenas para os impostos, sustentando que, no que se refere a imunidade “não há à evidência, impedimento à exigência de taxas, contribuição de melhoria e contribuições sociais”¹⁵⁷.

Para a autora, “no caso dos tributos não vinculados, sua exigência não configura o exercício da supremacia de um ente político sobre o outro justamente porque, os tributos correspondem a uma prestação consubstanciada na realização de uma atuação estatal, referida ao sujeito”¹⁵⁸.

Roque Antonio Carrazza¹⁵⁹, vai além, apesar de concordar com Regina Helena Costa e Mauro Luis Rocha Lopes sobre a incidência da imunidade recíproca se referir apenas aos impostos, sustenta que deva se estender a todos os impostos, e não somente aos impostos sobre a renda, bens ou serviços. Para chegar a essa conclusão, levanta dois argumentos. Primeiro, Carrazza defende que a constituição utilizou na redação do artigo 150, inciso VI,

¹⁵⁶ROCHA, Mauro Luis Lopes. **Direito tributário brasileiro**. Niterói: Impetus, 2009, p. 86.

¹⁵⁷COSTA, 2015, p 153.

¹⁵⁸COSTA,2015, p.153

¹⁵⁹“O primeiro: a Constituição usou, nesta passagem (como em tantas outras), de uma linguagem econômica e, portanto, não-jurídica. Lembramos que, para a Economia, todos os impostos ou são sobre a renda, ou sobre o patrimônio ou sobre serviços. Assim, por exemplo, para a Economia, são impostos sobre o patrimônio, dentre outros: a) o imposto sobre grandes fortunas; b) o imposto territorial rural; c) o imposto sobre a propriedade de veículos automotores; e d) o imposto predial e territorial urbano. Já para o Direito, eles são impostos diferentes: os dois primeiros, de competência privativa da União; o terceiro, dos Estados-membros; o último dos Municípios. Em suma, quando aludiu aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços, ela, na verdade, fez referência a todos eles, sem exceção.

O Segundo: conforme já vimos, ainda que a Constituição tivesse silenciado a respeito, as pessoas políticas não poderiam exigir, umas das outras, impostos, exatamente para não destruí-las ou criar-lhes dificuldades de funcionamento.”(2010, p. 764).

alínea a, uma redação econômica, mais ampla, e não jurídica e, que para a economia, todas as bases de cálculo para impostos derivam, necessariamente de renda, bens ou serviços. Em seguida, salientou, que “ainda que a Constituição tivesse silenciado a respeito, as pessoas políticas não poderiam exigir, umas das outras, impostos, exatamente para não destruí-las ou criar-lhes dificuldades de funcionamento”¹⁶⁰.

Isto posto, primeiro, em consonância com o que já foi exposto, a imunidade, como imposição negativa ao Poder de Tributar, veiculado em sede constitucional, impõe, como visto, além das hipóteses de imunidades sobre impostos, imunidades específicas sobre taxas e contribuições especiais, realça-se, portanto, que o instituto da imunidade, como gênero, não se limita à figura dos impostos.

Além do mais, já foi defendido também, no item anterior, que mesmo a imunidade recíproca não deveria ser limitada a figura dos impostos.

Nesse caminho, como previsto na Constituição de 1891 e 1937, a imunidade recíproca deveria ser ampla, abrangendo não somente todos os tipos de impostos, como também todas as espécies tributárias, inclusive, os tributos não vinculados. Ora, se a imunidade recíproca visa preservar de tributação os entes políticos pelo suplante da autonomia esboçada pelo princípio federativo, é de se observar, que qualquer tributação, necessariamente, vai interferir na autonomia financeira do ente federado.

Desta maneira, não se conclui da mesma forma que Regina Helena Costa conquanto os tributos não vinculados estejam fora do âmbito de incidência da imunidade recíproca tendo em vista sua natureza contraprestacional. Com toda a vênia que merece a referida autora pelo brilhante estudo sobre as imunidades tributárias, acredita-se que nesse assunto, em específico, equivocou-se em seu ponto de vista.

O primeiro artigo da Constituição Federal de 1988 declara que a “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”¹⁶¹, deste modo, pela própria redação do artigo primeiro da Carta Magna, a união indissolúvel dos entes federados, traz ao direito brasileiro, não só o princípio federativo, como também, em decorrência desse, o dever de auxílio mútuo entre os entes federados.

Nesse arrimo, a Constituição de 1988 ainda prevê, em seu artigo 3º, inciso II, que tem por um de seus objetivos garantir o desenvolvimento nacional. Ora, se a República Federativa

¹⁶⁰ CARRAZZA, 2010, p. 764.

¹⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

é a união indissolúvel dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e, tem como um de seus objetivos garantir o desenvolvimento nacional, é óbvio, que decorre também do pacto federativo o dever de assistência mútua entre os entes federados.

Assim, a União deve ajudar os Estados e os Municípios e vice versa, neste passo, mesmo para os tributos vinculados, não é lúdima a cobrança entre os estados federados sob o fundamento da contraprestação obrigacional, tendo em vista que, não obstante a subjetividade da contraprestação pelo benefício do tributo vinculado, pelo dever de assistência mútua entre os entes federados, deve ser considerado a incidência da imunidade recíproca e excluída a exação, mesmo a despeito da ausência de previsão legal, com supedâneo da natureza implícita da imunidade.

A luz do dever de assistência mútua entre os entes federados, pode-se ir ainda mais além, pode-se dizer que a assistência mútua é um princípio implícito derivado, essencialmente, do princípio federativo. Se um Estado resolve constituir-se de forma federada, é óbvio que deve prestar assistência às suas unidades autônomas quando necessário, é a aplicação do princípio da solidariedade entre os entes políticos.

Isto posto, cobrar tributo apenas sob o pressuposto que a natureza da exação é vinculada a uma contraprestação, é negar a existência e validade do princípio da solidariedade entre os estados federados.

Nessa linha, apresentado o referido ponto de vista, considera-se que se torna desnecessário tecer comentários sobre o alcance das espécies de base de cálculo que a imunidade recíproca exclui da tributação, tendo em vista a postulação que todas as espécies tributárias devam ser abarcadas pela imunidade recíproca.

Ademais, a Constituição de 1988, ressalva ainda, no artigo 150, parágrafos primeiro e segundo, as seguintes hipóteses na incidência da imunidade recíproca:

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel¹⁶².

¹⁶² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988

O parágrafo segundo faz a primeira, e única extensão legal do instituto em comento que é a previsão de incidência da imunidade recíproca para às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público.

A preocupação com a extensão dos efeitos da imunidade recíproca em relação a autarquia advém, concretamente, desde 1963 com as edições das primeiras súmulas referentes a imunidade tributária.

Constitucionalmente, a previsão legal passou a vigorar na Constituição de 1963 com a emenda constitucional 18 de 1965, conquanto as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, sua previsão constitucional adveio com a Constituição de 1988.

Segundo Regina Helena Costa, tal extensão tem por fundamento que as autarquias e fundações, instituídas e mantidas pelo poder público, são 'seres derivados e sujeitos ao mesmo regime jurídico das pessoas políticas: o regime jurídico de Direito Público, caracterizado pela outorga de prerrogativas e pela imposição de sujeições a essas pessoas¹⁶³.

Afere-se, então, que a imunidade das autarquias e das fundações de regime jurídico de direito público, é decorrente do próprio princípio federativo, tendo em vista a natureza de regime jurídico de direito público inerente às referidas pessoas jurídicas.

Há de se observar a ressalva que o legislador realizou quanto ao mandamento *in fine* do preceito legal, ou seja, a imunidade recíproca somente poderá ser aplicada sobre a renda, os bens, e os serviços relacionados a sua finalidade essencial, ou seja, apenas a renda, bens ou serviços que atuem diretamente na atividade fim da autarquia ou da fundação pública é que poderá ser objeto de incidência da norma imunizante.

No que se refere à incidência da imunidade sobre autarquia, ressalta-se ainda que a principal preocupação histórica na sua incidência se referia sobre a o Imposto de Transferência de Propriedade. Nesta senda, após a edição de diversas súmulas sobre a matéria, restou pacificado, no atual texto constitucional, em consonância com o exposto no § 3º, que a imunidade recíproca não incide quanto ao comprador em relação ao imposto de transferência.

Por fim, o legislador constitucional foi categórico em dissertar que a imunidade recíproca não se aplica, em se tratando de atividades que envolvam a exploração econômica.

O legislador constitucional, buscou, com a instituição da referida vedação, preservar de benefício a administração quando concorra diretamente com o particular, visando, com isso, proteger a livre concorrência.

¹⁶³ COSTA, 2015, p 155.

Comentando sobre a vedação do artigo 150, alínea a, parágrafo 3º, Roque Antonio Carrazza salientou que “com a só leitura do parágrafo, já percebemos que, sempre que uma pessoa política explorar atividades econômicas, sujeita aos impostos pertinentes (IPI, ICMS, imposto sobre a importação etc.). O princípio da imunidade recíproca já não vale para ela”¹⁶⁴.

No mesmo sentido, Aliomar Baleeiro também salienta que “não há, pois, razão nem cabimento para invocar-se a imunidade recíproca nas operações de entidades públicas, cuja tributação deverá ser suportada por particulares”¹⁶⁵.

Nessa esteira, coadunando com o pensamento exposto, não nos parece justo, que o Estado, agindo em concorrência com o particular fosse, beneficiado pela imunidade tributária. Assim, considera-se lícita a vedação imposta à concessão da imunidade no que se refere a exploração da atividade econômica quando não realizada em conjunto com a prestação de serviço público.

4.5 A IMUNIDADE PELAS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO

Além das hipóteses previstas no artigo 150, inciso IV, alínea a, parágrafo segundo da Constituição Federal, a doutrina e a jurisprudência estendeu os efeitos da norma imunizante às pessoas jurídicas de direito privado que realizem prestações administrativas¹⁶⁶.

No direito brasileiro, nem sempre a prestação de serviço público é realizado diretamente pelo Estado, nessas situações, a execução da prestação fica a cargo de um terceiro que, mediante concessão ou permissão, efetua a atividade.

Nesses termos, é necessário conceituar o que se entende por serviço público.

Para Celso Antonio Bandeira de Melo, serviços públicos é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material fruível diretamente pelos administrados,

¹⁶⁴ CARRAZZA, 2010, p 765.

¹⁶⁵ BALEEIRO, 1962, 232.

¹⁶⁶ Admoeste-se, desde já, a ressalva realizada por Edvaldo Brito, estudioso da linguagem científica do direito, sobre o desuso da terminologia "serviços públicos". Nas lições de Brito, o conceito de serviço público esta em crise, e, portanto, deve ser substituído pela nomenclatura de prestações administrativas. Suplantado na doutrina italiana, o referido autor aduz que o que entende-se por serviço público é melhor elucidado como prestações administrativas, tendo em vista que deriva, essencialmente, de uma atividade de gestão realizada pelo Estado, não podendo, assim, ser confundida com a atividade de polícia realizada pelo Estado. (2015, p.88). Nesse espeque, coaduna-se com o pensamento exposto por Brito, realmente, a amplitude do conceito de serviço público não mais se presta a elucidar a temática por ele proposta, sendo, muito mais claro a adoção da terminologia prestação administrativa para as atividades de gestão realizadas pelo Estado, dissociando, assim, de uma vez por todas a confusão acerca do englobamento da atividade de polícia dentro do conceito de serviço público. Contudo, pela ampla divulgação do signo: serviço público, escolheu-se, apenas para fins desse trabalho, a utilização da terminologia serviço público pela facilidade que o leitor terá para identificar a significação do instituto. Todavia, há de se deixar registrado a inclinação do autor sobre a presente discussão.

prestado pelo estado ou por quem lhe faça às vezes, sob um regime de Direito Público – portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituídos pelo Estado em favor dos interesses que houver definido como próprios no sistema normativo¹⁶⁷.

Exaure-se, portanto, que o regime jurídico do serviço público é o de Direito Público e incumbe ao Estado prover sua execução.

Dinorá Grotti, ainda salienta que "a qualificação de uma dada atividade como serviço público remete ao plano da concepção do Estado sobre seu papel. É o plano da escolha política, que pode estar fixada na Constituição do país, na lei, na jurisprudência e nos costumes vigentes em um dado tempo histórico"¹⁶⁸.

Desta forma, pode-se verificar que os serviços públicos também podem ser entendidos como a concretização do cumprimento dos objetivos do Estado.

Dessa forma, se o Estado existe para cumprir os objetivos constitucionalmente definidos pelo legislador, os serviços públicos, por sua vez, devem ser entendidos como a expressão do cumprimento destes objetivos pelo Estado.

Celso Antonio Bandeira de Mello adverte que “não se deve confundir a titularidade de serviço com a titularidade de prestação do serviço. Uma e outra são realidades jurídicas visceralmente distintas”¹⁶⁹.

Continua o mesmo autor salientado que:

fato de o Estado (União, Estado, Distrito Federal e Municípios) ser titular de serviços públicos, ou seja, o sujeito que detém “senhoria” sobre eles (a qual, de resto, é, antes de tudo, um dever em relação aos serviços que a constituição ou as leis puseram ou venham a por seu cargo) não significa que deva obrigatoriamente prestá-los por si ou por criatura sua quando detenha titularidade exclusiva do serviço¹⁷⁰.

Celso de Mello, pontua ainda, que a administração pública poderá prestá-la diretamente” como poderá promover-lhes a prestação conferindo a entidades entranhas ao seu aparelho administrativo (particulares e outras pessoas de direito publico interno ou da administração indireta delas) titulação para que os desempenhem”¹⁷¹.

Assim, pode-se entender que compete à administração pública realizar o serviço público, seja por forma direta, seja por transferência do encargo a terceiro.

¹⁶⁷ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 27a ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 671.

¹⁶⁸ GROTTI, Dinorá. **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988**. Malheiros Editores, 2003, p 87.

¹⁶⁹ MELLO, 2010, p. 681.

¹⁷⁰ MELLO, 2010, p. 681.

¹⁷¹ MELLO, 2010, p. 681

Nesse sentido, chega-se a conclusão que a prestação de serviço público é dever do Estado, bem como, é o elemento essencial para qualificar a extensão da imunidade recíproca para terceiros não integrantes da administração pública direta.

Diante do cenário tracejado, impende, nesse momento, delimitar o alcance da extensão dos efeitos da imunidade recíproca às pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviço público.

Nas palavras de Regina Helena Costa, cabe verificar se a imunidade recíproca incide sobre "as empresas estatais delegatárias de serviço público e se as empresas privadas, na qualidade de concessionárias ou permissionárias de serviço público, podem ser alcançadas pelos efeitos da norma imunizante"¹⁷².

Nessa situação, pode-se verificar, imediatamente, que somente pode ser beneficiado pela norma imunizante o prestador de serviço público.

Contudo, extraíndo o entendimento das lições de Regina Helena Costa, duas situações são abertas a partir dessa vertente, primeiro, quando o serviço é desempenhado por empresas públicas e sociedades de economia mista, que não obstante tenham a natureza de pessoas jurídicas de direito privado, possuem participação acionária da administração pública. Ou quando o serviço é desempenhado por empresas privadas sem participação acionária da administração pública.

Nesse arrimo, é necessário, antes de entrar no mérito da incidência da norma da imunidade sobre as pessoas jurídicas, conceituar empresas públicas e sociedade de economia mista.

Segundo Hely Lopes Meirelles, empresas públicas são as pessoas jurídicas de Direito Privado, instituídas e mantidas pelo Poder Público por intermédio de autorização em lei específica, possuindo capital exclusivamente público, para a prestação de serviço público ou a realização de atividade econômica de relevante interesse coletivo, podendo revestir qualquer forma e organização empresarial¹⁷³.

Por sua vez, Celso Antonio Bandeira de Melo conceitua a sociedade de economia mista como a pessoa jurídica criada e autorizada por lei, como instrumento de ação do Estado, com personalidade jurídica de Direito Privado, mas submetida a certas regras decorrentes desta sua natureza auxiliar de atuação governamental, constituída sob a forma de sociedade

¹⁷² COSTA, 2015, p.157.

¹⁷³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p.355/356.

anônima, cujas ações com direito a voto pertençam em sua maioria à União ou entidade de sua Administração indireta, sobre remanescente acionária de propriedade particular¹⁷⁴.

A luz da conceituação das pessoas jurídicas de direito privado que possuem em seu capital social participação acionário da administração pública, insta, nesse momento, analisar a primeira hipótese ventilada para a incidência da norma imunizante sobre pessoas jurídicas de direito privado, a qual seja: incidência sobre empresas públicas e sociedades de economia mista.

Regina Helena Costa, ao analisar a incidência da imunidade sobre as empresas públicas e sociedades de economia mista, salienta que ambas possuem personalidade jurídica de Direito Privado e compõe a Administração Pública Indireta, advêm da lei e têm por função para desempenhar atividade de natureza econômica, a título de intervenção no domínio econômico ou como serviço assumido pelo Estado¹⁷⁵.

Na esteira dos fundamentos ventilados, Roque Antonio Carraza também disserta que “podemos pois, dizer que, neste caso, as sociedades de economia mista e as empresas públicas, pelas atribuições delegadas de poder público que exercitam, são, tão-so quanto à forma, pessoas de direito privado”¹⁷⁶. Continua o mesmo autor defendendo que as empresas públicas e sociedades de economia mista, em realidade, "são instrumentos do Estado, para a prestação de serviços públicos. Na medida em que criadas pela lei, com a específica finalidade de levá-los adiante"¹⁷⁷.

Segundo os autores, quando uma empresa pública e uma sociedade de economia mista prestam um serviço público, em verdade, estão agindo como instrumento do Estado na implementação de políticas públicas visando, com isso, realizar os objetivos constitucionalmente determinados.

Novamente, extraindo lições de Roque Antonio Carrazza, o referido autor disserta que “os serviços públicos são imunes aos impostos, quer enquanto prestado por pessoas políticas que têm competência administrativa para tanto, quer por empresas estatais delegatárias”¹⁷⁸.

Regina Helena Costa, dissertando sobre o assunto, defende que “o raciocínio resume-se no seguinte: se o serviço público for prestado diretamente pela pessoa política estará,

¹⁷⁴ MELLO, 2010, p. 191.

¹⁷⁵ COSTA, 2015, p.158

¹⁷⁶ CARRAZZA, 2010, p.775

¹⁷⁷ CARRAZZA, 2010, p.775.

¹⁷⁸ CARRAZZA, Antonio Roque. **Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos. Um Estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos -ECT.** São Paulo, Malheiros Editores, 2004, p.92/93.

indubitavelmente, imune a tributação por via dos impostos”¹⁷⁹. Continua a mesma autora salientado que a “delegação da execução desse serviço público, pela pessoa que é titular da competência para prestá-lo à coletividade, por meio de lei, a uma empresa por ela instituída - empresa pública ou sociedade de economia mista-, que se torna delegatária do serviço, não pode, portanto, alterar o regime jurídico - inclusive tributário - que incide sobre a mesma prestação”¹⁸⁰.

Assim, observa-se que a doutrina especializada sobre a matéria considera que quando a empresa pública ou a sociedade de economia mista desempenhe serviço público, na verdade, esta apenas executando a função do estado, portanto, não altera o regime jurídico da prestação, legitimando, por conseguinte, a incidência da norma imunizante.

Celso de Melo, como já exposto, defende a mesma linha de pensamento uma vez que aduz que o regime jurídico do serviço público é o de Direito Público, independentemente de quem execute a atividade. Assim, a atividade, mesmo prestada por pessoas jurídicas de direito privado, ainda sim, não desqualifica o seu regime jurídico.

Além do mais, há de se ressaltar que, conforme lições de Baleeiro, a imunidade recíproca adveio do princípio da reciprocal immunity of Federal and State Instrumentalities. Com isso, denota-se, que a imunidade recíproca, originalmente, não veio a ser criada apenas para abarcar os entes políticos e as pessoas jurídicas da administração pública direta, mais também, os instrumentos do governo que atuem na realização da atividade pública.

Dessa forma, estando uma empresa pública ou uma sociedade de economia mista atuando na prestação administrativa, óbvio, que deva haver a incidência da norma imunizante, pois, em verdade, a pessoa jurídica está agindo em substituição a atuação estatal.

Finalizando a análise da incidência da norma imunizante sobre às sociedades de economia mista e empresas públicas, a doutrina tem firmado o entendimento de que há a vedação à incidência da imunidade tributária pelo disposto no artigo 150, inciso IV, alínea a, parágrafo terceiro da Constituição Federal no que concerne a exploração da atividade econômica ou que efetue a cobrança pela prestação do serviço disponibilizado.

Nesse sentido, Celso Antonio Bandeira de Mello salienta que há de se distinguir as atividades das empresas públicas e sociedades de economia mista quanto a prestação de serviço público e exploração da atividade econômica.

¹⁷⁹ COSTA, 2015, p.158

¹⁸⁰ COSTA, 2015, p.158

Há, portanto, dois tipos fundamentais de empresas públicas e sociedades de economia mista: exploradoras de atividade econômica e prestadoras de serviços públicos ou coordenadoras de obras públicas e demais atividades públicas. Seus regimes jurídicos não são, nem podem ser, idênticos, como procuraremos demonstrar em outra oportunidade. No primeiro caso, é compreensível que o regime jurídico de tais pessoas seja o máximo possível daquele aplicável à generalidade das pessoas de Direito Privado. Seja pela natureza do objeto de sua ação, seja para prevenir que desfrutem de situação vantajosa em relação às empresas privadas -, compreendendo-se que estejam, em suas atuações, submetidas a uma disciplina bastante avizinhada da que regula as entidades particulares de fins empresariais. Daí haver o Texto Constitucional estabelecido que em tais hipóteses regular-se-ão pelo regime próprio das empresas privadas (art. 173, § 1º, II). Advirta-se, apenas, que há um grande exagero nesta dicção da Lei Magna, pois ela mesma se encarrega de desmentir-se em inúmeros outros artigos, como além será demonstrado. No segundo caso, quando concebidas para prestar serviços públicos ou desenvolver quaisquer atividades de índole pública propriamente (como promover a realização de obras públicas), é natural que sofram o influxo mais acentuado de princípios e regra do Direito Público, ajustados, portanto, ao resguardo de interesses desta índole¹⁸¹.

Admoeste-se, entretanto que a jurisprudência tem relativizado a regra insculpida no parágrafo terceiro do artigo 150, inciso IV, alínea a, conforme será melhor explanado no capítulo seguinte.

Por fim, há a necessidade de dissertar sobre a incidência da norma imunizante nas pessoas jurídicas de direito privado que não possuam capital público em sua formação.

Para Regina Helena Costa, a dificuldade na análise sobre a incidência da imunidade nas empresas privadas “reside no fato de que são essas pessoas que se dedicam à exploração de atividade econômica, objetivando o lucro”¹⁸².

Conclui, a mesma autora, que não pode ser outra a conclusão de que a prestação de serviços públicos mediante empresas privadas detentoras de concessão ou permissão não é alcançada pela imunidade recíproca, pelo simples fato de que estas exploram economicamente a prestação de serviço público¹⁸³.

Bom, empresas privadas, evidentemente, possui em alguma instância uma finalidade lucrativa. Ressalta-se também, que pela previsão constitucional, a atividade econômica impede a incidência da norma imunizante.

Contudo, por todo o exposto, demonstra-se que a imunidade recíproca tem por viés, quando não aplicado sobre os entes políticos diretamente, proteger o cumprimento de seus objetivos constitucionais, que, concretamente, é realizado através da prestação de serviços públicos.

¹⁸¹ MELLO, 2010, p.198/199

¹⁸² COSTA, 2015,p.159.

¹⁸³ COSTA, 2015, p.160.

Nesse passo, se o cumprimento dos objetivos do Estado é exteriorizado pela prestação de serviço público, como já defendido inclusive pela própria Regina Helena Costa quando leciona que os entes políticos não possuem capacidade contributiva, pois seus haveres monetários devem ser direcionados à realização dos serviços públicos, há de se questionar, qual a finalidade do Estado tributar, mesmo uma empresa privada, que esteja desempenhando uma atividade pública, se esta, na realidade, está atuando como seu instrumento?

Na realidade, a tributação de um serviço público, independentemente de quem o realiza, contraria o princípio da *reciprocal immunity of federal and state instrumentalities*, pois, realizando um serviço público, a prestadora de serviço esta atuando como instrumento do estado.

As prestações administrativas tem natureza de Direito Público, independentemente de quem as realize. Ademais, como salientado, cada estado, em sua lei diretiva elenca o que deve ou não ser considerado serviço público. Contudo, uma vez definido, é dever do Estado prover a eficácia dessas atividades, diretamente ou por transferência a terceiros.

Nesse cenário, não parece lógico que o serviço público, mesmo desempenhado por uma pessoa jurídica de direito privado sem participação acionária da administração pública deva ser tributado. O beneficiário direto do serviço público é o cidadão, contudo, o beneficiário indireto é o Estado, que despe-se do ônus de realizar a atividade quando transferida ao particular.

Dessa forma, a defesa da tributação para as empresas privadas apenas culmina com a onerosidade do serviço prestado, uma vez que, pela repercussão tributária, o tributo será embutido no preço da prestação, dificultando, com isso, a generalização ao acesso dos serviços públicos ao cidadão, o que, por sua vez, é um dos principais fundamentos do Estado.

Chega a ser ilógico a tributação de serviço público, mesmo quando prestado por empresas privadas.

O Estado tem o ônus de realizar a atividade e, ainda, arcar com os seus custos. Nesse cenário, no máximo, a atividade seria subsidiada pela taxa, que possui ainda uma natureza inferior ao efetivo valor do serviço. Opta por não realizar o serviço diretamente e o transfere ao particular: o serviço público possui regime jurídico de direito público independentemente de quem o preste. Se prestado por uma autarquia, fundação instituída pelo poder público, empresa pública ou sociedade de economia mista, possui imunidade, se prestado por uma empresa particular, será devido a tributação.

Assim, a tributação dos serviços públicos apenas ocasiona a repercussão do tributo ao preço ou tarifa cobrada do cidadão na utilidade do serviço. Dessa forma, não deve ser

excluída da incidência da norma imunizante as empresas privadas, haja vista que a fundamentação de sua exclusão pela exploração da atividade econômica não se coaduna com os objetivos constitucionais incumbidos ao Estado.

Por fim, deve-se frisar que a concessão da imunidade para as empresas privadas não teria qualquer repercussão que ensejasse a preocupação sobre interferência na ordem econômica, uma vez que, deferido a imunidade, todas as prestadoras seriam beneficiadas pelo instituto e, portanto, atuariam em igualdade no mercado econômico.

Assim, postula-se que a imunidade tributária deva ser aplicada em consonância com a atividade desenvolvida pelo sujeito beneficiado pelo instituto e não pela natureza do prestador. Dessa forma, se o serviço desempenhado é público, independente da natureza da pessoa jurídica que a preste, empresas públicas, sociedades de economia mista ou empresas privadas, pela própria essência da prestação, deve ser concedido a imunidade, pois o prestador está agindo como instrumento do Estado.

5. ANÁLISE DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE O TEMA

Já foi apresentado os fundamentos que levaram o legislador constitucional a instituir a imunidade tributária recíproca no direito brasileiro bem como apresentado não somente as suas hipóteses de incidência ao longo do período democrático brasileiro, como também a forma como se apresenta na Constituição Federal de 1988.

Nessa esteira, foi extensamente analisado o disposto no direito pátrio e a posição doutrinária sobre o instituto, principalmente, no que concerne a ampliação que a doutrina conferiu a norma imunizante.

Isto posto, há de se evidenciar que a principal extensão da incidência da imunidade recíproca repousa na diretriz de impossibilitar a imposição tributária sobre as pessoas jurídicas de direito privado prestadoras de serviços públicos.

Como dissertado, a extrema importância dispensada pelo legislador constitucional no trato dos serviços públicos, impôs ao judiciário, ao longo do período constitucional, a necessidade de reconhecer a incidência da imunidade tributária recíproca, mesmo sem previsão legal expressa no ordenamento jurídico.

Denota-se, portanto, que a precisão da imunidade recíproca, como hoje se entende, não é fruto apenas do aspecto legal, quiçá doutrinário, pois, a própria evolução do instituto foi motivada pelo reconhecimento jurisprudencial.

Assim, torna-se evidente a necessidade de discorrer em como a jurisprudência vêm se posicionando sobre a aplicação da imunidade recíproca para as pessoas jurídicas de direito privado, em especial, às prestadoras de serviço público, posto a relevante influência que o judiciário teve sobre a evolução do instituto ao longo do período constitucional.

Além do mais, mesmo que a decisão judicial não tivesse o imenso peso que teve no desenvolvimento da imunidade recíproca, nenhuma análise jurídica pode ser efetuada destoada da posição jurisprudencial dispensada ao tema, posto que, se tal ocorresse, padeceria o cientista do direito da evidência empírica para suas conclusões.

A decisão judicial é a aplicação efetiva da regra ao caso concreto. A atuação do Estado, por intermédio da atuação jurisdicional, propicia, muitas vezes, além da resolução do caso concreto, a orientação de todo o sistema jurídico sobre os moldes como a matéria deve ser tratada.

É, por esta razão, que o presente capítulo se destina a analisar a posição judicial sobre a imunidade recíproca, em especial, o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre as extensões e os limites da norma imunizante, passando, desde a análise das súmulas editadas pela corte, até culminar com a análise da repercussão geral sobre a incidência tributária em sociedades de economia mista que possuam capital disperso e atividade mista.

5.1 SÚMULAS

De início, cabe destacar a análise das súmulas sobre a imunidade recíproca. A discussão sobre o referido instituto sempre esteve presente no Supremo Tribunal Federal. Insta frisar, que dentre as quinze súmulas editadas pela corte sobre a imunidade tributária, nove se dignam a regular, em algum aspecto, a imunidade recíproca.¹⁸⁴

Cabe denotar, portanto, que dentre as nuances analisadas com frequência pela Suprema Corte Brasileira, a principal preocupação repousa sobre a aplicabilidade da imunidade nas pessoas jurídicas da administração pública indireta. Isso pode ser verificado pelo fato de que dentre as nove súmulas editadas referentes a imunidade tributária, sete referem-se a autarquias e uma a sociedade de economia mista.

Nesse passo, iniciando os estudos sobre as súmulas do Supremo Tribunal Federal, Regina Helena Costa leciona que “as primeiras quatro súmulas foram editadas sucessivamente em 16.12.1963, ocasião em que a imunidade das autarquias, no texto constitucional de 1946 - como ocorrera no texto de 1937 -, restava apenas implícita¹⁸⁵. São, portanto, as seguintes súmulas editadas nesta ocasião:

SÚMULA 73

A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, a, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais¹⁸⁶.

SÚMULA 74

O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais¹⁸⁷.

¹⁸⁴ Regina Helena Costa admoesta que não existe súmula vinculante em se tratando de imunidade tributária. COSTA, 2015, p. 252.

¹⁸⁵ COSTA, 2015, p. 252.

¹⁸⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 73: A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, a, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017.

SÚMULA 75

Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador¹⁸⁸.

SÚMULA 76

As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, Constituição Federal¹⁸⁹.

Consoante o exposto, no que se refere a imunidade recíproca, a grande preocupação da Corte Constitucional foi de estabelecer os limites e extensões de seu alcance. A previsão legal advinda do artigo 150, inciso IV, alínea a da atual Constituição Federal foi fruto da consolidação do entendimento jurisprudencial sobre a primeira extensão dos efeitos da imunidade recíproca, o qual seja: o alcance das autarquias.

Com isso, a súmula 73, editada na vigência da constituição de 1946, veio para firmar, diante da ausência de previsão legal específica, o alcance da imunidade tributária recíproca sobre as autarquias.

Nesta mesma seara, as súmulas 74 e 75 seguiram a linha da disposição da súmula 73 com a finalidade de regular alguns aspectos da incidência da imunidade tributária sobre as autarquias.

Enquanto a súmula 73 reconhecia, mesmo sem a expressa previsão legal, a incidência da imunidade recíproca sobre as autarquias, as súmulas 74 e 75 dispunham sobre a regulamentação de sua incidência, com enfoque específico sobre a incidência da imunidade na transferência dos bens de sua propriedade.

Ainda sobre o tema, a súmula 74 foi objeto de crítica por Aliomar Baleeiro. O autor, com propriedade, salienta que a edição da referida súmula privilegia, evidentemente o Direito Privado. Em suas palavras, a súmula 74 estava “assegurando a imunidade que redundava em favor dos prometidos compradores, sem levar em conta que o tributo não atingia a autarquia”.¹⁹⁰

¹⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 74: O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017

¹⁸⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 75: Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017

¹⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 76: As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, Constituição Federal Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017

¹⁹⁰BALEIRO, 2001, p. 256..

A crítica exposta por Baleeiro encontrava-se perfeitamente correta. Compartilha-se o entendimento de que a imunidade recíproca, quando aplicada à autarquias, deva preservar dos efeitos da tributação apenas a pessoa jurídica de direito público e não ao particular como antes era levado ao entendimento pela súmula 74. Parece-nos, que por esta razão, o Supremo Tribunal Federal tenha efetuado a edição da súmula 75, deixando evidente que somente não incidiria o imposto inter vivos, nos casos em que a autarquia fosse a promitente compradora e, por consectário, a responsável legal pelo recolhimento do imposto.

No que concerne a súmula 76, coaduna-se com Regina Helena Costa quando disserta que "esta perdeu parte de seu significado diante do atual Direito Positivo".¹⁹¹ Isto porque, na atual Constituição ocorre uma vedação expressa no preceito do artigo 150, parágrafo 3o. Regina Helena Costa ainda continua dissertando que "destarte, se a sociedade de economia mista tiver por objeto a exploração de atividade econômica, e não a prestação de serviço público, resta claro, diante do texto constitucional, o não cabimento da imunidade".¹⁹²

Atualmente, apesar de não declarada como revogada, a súmula n. 76 não possui mais razão para existir no direito brasileiro, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que, obedecidos os requisitos do instituto, a sociedade de economia mista é beneficiária da imunidade recíproca.

Ultrapassada, portanto, as primeiras súmulas pontuais sobre a extensão dos efeitos da imunidade das pessoas políticas, ainda na vigência da Constituição de 1946, foram editadas as súmulas 324 e 336, aqui transcritas:

SÚMULA 324

A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas¹⁹³.

SÚMULA 336

A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento¹⁹⁴.

¹⁹¹COSTA, 2015, p. 253.

¹⁹²COSTA, 2015, p. 253.

¹⁹³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 324: A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400 >
Acesso em 10 jan 2017

¹⁹⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 336: A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400 >
Acesso em 10 jan 2017

Observe-se, que a súmula 324 já delineia os contornos do que será futuramente previsto na Constituição Federal de 1988, que a imunidade compreende, salvo previsão específica, conforme já dissertado, apenas impostos.

Nas linhas constitucionais, a imunidade, ordinariamente, compreende apenas impostos. Todavia, devido a evolução do pensamento doutrinário sobre a matéria, foi defendido que toda imposição negativa de competência tributária veiculada em sede da constituição federal é, em verdade, uma hipótese de imunidade tributária.

Assim, não obstante a nomenclatura utilizada pelo legislador constituinte, a Constituição Federal de 1988 previu hipóteses específicas de imunidades para taxas e contribuições especiais.

Além do exposto, já foi defendido o posicionamento no capítulo anterior, postula-se que pela própria natureza do instituto, deve ser reconhecida e admitida amplamente a incidência da norma imunizante em qualquer espécie tributária e não somente sobre a figura dos impostos como aduzido pelo legislador constitucional.

Ademais, no que concerne a súmula 336, esta veio a novamente explicitar que as transações imobiliárias entre particulares não devem ser objetos da imunidade tributária. Com isso, no caso de um autarquia financiar a aquisição imobiliária de um particular, tal ato não está incluso como objeto da imunidade recíproca, devendo incidir os encargos tributários devido.

Diga-se, na Constituição de 1969, foram editadas mais duas súmulas:

SÚMULA 553

O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra d, inciso III, do art. 19, da Constituição Federal¹⁹⁵.

SÚMULA 583

Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano¹⁹⁶.

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 553: O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra d, inciso III, do art. 19, da Constituição Federal. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>
Acesso em 10 jan 2017

¹⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 583: Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano I. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600>
Acesso em 10 jan 2017

Admoeste-se, também, que a previsão da súmula 583, ao afirmar que a imunidade não exonera o promitente comprador de recolher o imposto de transmissão relativamente a bem imóvel de propriedade de entidade imune, veio a ser reconhecido na Carta Magna pela disposição do artigo 150, parágrafo 3o, *in fine*.

Por fim, a súmula 591 foi constituída à luz de uma mudança do pensamento do Supremo Tribunal Federal referente a incidência da imunidade sobre os impostos indiretos. Nesse cenário, assim é redigida:

SÚMULA 591

A imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados.

Tal pensamento é melhor esclarecido quando Regina Helena Costa, manifestando-se sobre o Recurso Extraordinário n. 68.215/SP e 68.097 que motivou a edição da súmula 591, salientando que o referido entendimento levou a conclusão o Supremo Tribunal Federal, quando este "passou a afirmar que a imunidade recíproca não protegia os vendedores de mercadoria a entes públicos. Tal conclusão cristalizou-se na súmula 591, enunciada em 15 de dezembro de 1976¹⁹⁷.

À luz do exposto, percebe-se que não somente a atividade legislativa, como demonstrado pela análise das constituições brasileiras, mas também a jurisprudência, debruçou-se imensamente sobre a análise dos efeitos e extensões da imunidade recíproca.

Dessa forma, através das súmulas editadas sobre a matéria, a imunidade recíproca sofreu diversas transformações ao longo da evolução do direito brasileiro até culminar com o posicionamento cristalizado na Constituição Federal de 1988, que, como melhor esclarecido adiante, ainda encontra-se muito aquém de uma regulação satisfatória da matéria.

5.2 AUTARQUIAS

Continuando a análise da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade tributária das pessoas políticas, destaca-se a apreciação da questão da imunidade

¹⁹⁷COSTA, 2015, p. 263/264.

recíproca aplicada às autarquias.

Nesse espeque, ainda sob o prisma da Constituição de 1969, por intermédio do julgamento do RE 98.382/MG¹⁹⁸, denota-se a interpretação dada pela Corte Constitucional a expressão “vinculados as suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”, contida no § 1º do art. 19 daquele preceito Constitucional, conforme ora transcrito, demonstrou que a finalidade da renda, bem ou serviço é essencial para qualificar a incidência da norma imunizante:

Imunidade fiscal- Autarquias.

A expressão “vinculados as suas finalidades essenciais ou delas decorrentes”, a qual se encontra no § 1 do art. 19 da Constituição Federal, alcança não só os serviços, mas também o patrimônio e a renda das autarquias.¹⁹⁹

Em linhas mais claras, o relator, Ministro Moreira Alves, assim elucidou sobre a natureza ontológica da referida imunidade:

Diferente é o caso da imunidade ontológica. Em certo sentido é um subproduto dele. Contém-se, implicitamente, no próprio esquema constitucional, como verdadeira decorrência de sua composição. Não se trata de uma liberalidade do constituinte, mas da sua resultante imediata da adoção de princípios que definem o sistema federativo. Por tal razão, parece-nos mesmo á falta de previsão. Deve ser reconhecida. Pois é solicitada pela Própria lógica do regime. É precisamente o caso da imunidade recíproca dos entes públicos. Suas insubmissão a impostos deflui implicitamente da harmonia entre eles²⁰⁰.

No caso em égide, decidiu o Relator que sendo o imóvel de propriedade da autarquia um terreno baldio, não deveria incidir a imunidade recíproca.

Isto posto, Regina Helena Costa, se pronuncia, em comentário acerca do precedente judicial, aduzindo que “parece-nos, efetivamente não ser possível a aplicação da imunidade *in casu*, uma vez não afetado o imóvel pertencente a autarquia à finalidade pública”²⁰¹.

Segundo a referida autora, em consonância com o pensamento jurisprudencial citado, somente pode ser objeto de alcance da imunidade tributária recíproca os bens efetivamente destinados e utilizados para o cumprimento da finalidade pública da autarquia.

Em relação a tal posicionamento, é de se destacar que concorda-se com o pensamento

¹⁹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 98.382. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 12 nov 1982.

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 98.382. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 12 nov 1982.

²⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 98.382. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 12 nov 1982.

²⁰¹ COSTA, 2015, p. 255.

exposto, como já defendido, a finalidade pública é o elemento que legitima a incidência do instituto da imunidade tributária recíproca na administração pública indireta e, até mesmo, na prestação de serviços por pessoas jurídicas de direito privado.

Desta forma, mesmo no âmbito da administração pública indireta, se o bem não estiver adstrito a finalidade pública da autarquia, não se entende que poderá ser objeto de incidência da imunidade.

Advirta-se, ainda, que o precedente judicial que, realizado com grande sapiência pelo Ministro Moreira Alves, reconheceu que, algumas vezes, mesmo a despeito da ausência de previsão legal específica, ainda sim, pela própria natureza do instituto, a imunidade tributária recíproca deve ser reconhecida e provida aos prestadores de serviço público uma vez que decorre de efeito próprio do regime democrático pelo substrato do princípio federativo.

Adentrando ainda mais no cerne da análise do alcance da imunidade recíproca em prestação de serviços públicos realizados por autarquia, há de se destacar que não obstante a previsão legal do artigo 150, § 3º, vedando a incidência da imunidade recíproca às autarquias que explorem atividades econômicas, a jurisprudência vem reconhecendo que tal vedação não é absoluta.

Nessa linha, o julgamento do RE 242.827/PE²⁰², demonstra que a exploração da atividade econômica, por si só, não desqualifica o alcance da imunidade tributária quando incidente sobre autarquias.

O RE 242.827/PE, teve por objeto o reconhecimento da imunidade tributária para o Incra, uma vez que, no exercício de suas atividades, era, à época, mantenedora da Unidade Agro Industria de Caxangá, desapropriada pelo decreto 56.210/66, que passou a fazer parte de seu acervo. Durante o interstício em que a unidade ficou em seu poder, passou a operá-la com a finalidade de assentar as famílias de trabalhadores rurais até a devolução da unidade para a iniciativa privada.

Isto posto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a imunidade ao Incra, consolidando o entendimento que a incidência da imunidade se deve a atividade fim da instituição. No caso do Incra, foi reconhecido que sua atividade preponderante não era de exploração econômica, mas sim de prestação de serviço público, portanto, lhe era devido o benefício da imunidade tributária, mesmo que, por eventualidade, tenha utilizado o bem para a exploração de atividade econômica.

²⁰²BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 242.827/PE. Tribunal Pleno. Relator Ministro Menezes Direito. Diário de Justiça 2 set 2008.

Em outro caso, também de extensa complexidade, o Ministro Joaquim Barbosa, em sede do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário tombado sob n. 399.307²⁰³, reconheceu a imunidade ao Serviço Autônomo de Água e Esgoto de Senador Firmino, mesmo diante da remuneração do serviço mediante taxa.

Em comentário ao referido acórdão, Regina Helena Costa disserta que

a orientação esposada prestigia o raciocínio por nos defendido, segundo o qual a imunidade tributária é inerente ao regime de Direito Público, aplicável a prestação dos serviços públicos apontados, ainda que executada mediante entes da Administração pública indireta.²⁰⁴

Continua a mesma autora salientando que

a remuneração de tais serviços mediante tarifa, por sua vez, conforme já assinalamos, parece-nos uma distorção incompatível com a constituição e, ainda que constitua prática presente na administração pública em todos os níveis, não conduz ao afastamento da exoneração tributária constitucionalmente qualificada.²⁰⁵

Em consonância com o referido acórdão e a posição doutrinária defendida por Regina Helena Costa, entende-se também, que a hipótese de prestação de serviço público executada por autarquia e remunerada mediante tarifa não deve afastar o reconhecimento da imunidade.

O posicionamento da Suprema Corte, dessa forma, destoa explicitamente do disposto no artigo 150, parágrafo 3o da Constituição Federal e, por consectário, coaduna com a tese defendida nesse trabalho.

Assim, em convergência com o que se tem defendido, assevera que o principal fundamento para reconhecimento da extensão de incidência da norma imunizante, deve ser a atividade fim da pessoa jurídica e, no caso dos serviços públicos, a atividade não deve ser objeto de tributação pelo supedâneo da imunidade tributária recíproca.

²⁰³BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 399.307. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 16 mar 2010.

²⁰⁴COSTA, 2015, p.257.

²⁰⁵COSTA, 2015, p.257.

5.3 EMPRESAS PÚBLICAS

Já nota-se, pelo exposto, que coube à jurisprudência elucidar o alcance das normas imunizantes, em especial, as normas de não incidência tributária sobre as pessoas políticas e seus decorrentes.

Destarte, mesmo não sendo explícito os alcances da imunidade recíproca, a matéria foi extensamente tratada na jurisprudência pátria, pontuando, assim, suas extensões e limites de incidência.

Assim, mesmo que não da forma vanguardista como se propõe, a admissibilidade e reconhecimento e alcance da aplicação da imunidade recíproca sobre as pessoas jurídicas de direito privado, já se encontram aplicados pelo Supremo Tribunal Federal, como pode ser visto no aresto do Recurso Extraordinário 407099/RS²⁰⁶.

No referido julgado, o Ministro Carlos Velloso, reconheceu a extensão da imunidade tributária à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos. No acórdão, o relator aduz que as empresas públicas que atuem na prestação de serviço público sem exploração da atividade econômica e de prestação obrigatória pelo Estado estão abarcadas pela incidência da imunidade recíproca.

Nesse sentido, afere-se, que mesmo sem previsão específica, a imunidade aplicada sobre as empresas públicas é conhecida como implícita nos preceitos da regra contida no artigo 150, inciso IV, alínea a da Constituição Federal.

Dessa forma, o Recurso Extraordinário n. 407099/RS consolidou o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre a incidência da imunidade tributária recíproca às pessoas jurídicas de direito privado consoante defendido neste trabalho.

Sob esse prisma, é necessário averiguar os alcances que a jurisprudência brasileira tem conferido ao preceito imunizante no que concerne à aplicação sobre pessoas jurídicas de direito privado.

Nessa linha de raciocínio, a Corte Constitucional, no que se refere as empresas públicas, enfrentou duas situações. Primeiro, se a empresa pública prestadora de serviço público, em regime de substituição tributária de terceiros, seria abrangida pela imunidade tributária recíproca. Depois, se as empresas estatais, que, no exercício de sua atividade

²⁰⁶BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 407099/RS. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. Diário de Justiça 22jun 2004.

realizassem além do serviço público outras atividades que incluíssem exploração econômica, deveriam ter o benefício da imunidade tributária.

No que se refere à empresa estatal prestadora de serviço público em substituição de terceiro, a matéria foi resolvida pelo Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n. 446530/SC²⁰⁷. O relator, Ministro Ricardo Lewandowski, ao conhecer do Recurso onde a Infraero pleiteava a não incidência tributária quando, em regime de substituição tributária, desejava não recolher o imposto por serviço prestado por terceiro, reconheceu que era indevido o pedido da estatal.

Nesse aspecto, concorda-se com o relator do referido recurso, a imunidade tributária recíproca é um instituto de índole essencialmente subjetiva. Assim, a sujeição passiva, objeto da imunidade recíproca, deve ser a sujeição de fato e não a de direito.

A sujeição de direito gera para o substituto apenas a obrigação acessória de recolher o tributo, o contribuinte de fato, substituído, é que tem o ônus de arcar com o tributo.

Deste modo, sendo a imunidade recíproca instituto de aplicabilidade inerente a natureza subjetiva do contribuinte, devido a ausência de ônus financeiro para a empresa pública, não se entende justo a concessão da extensão dos efeitos da norma imunizante para as situações de substituição tributária.

Concluindo, assim, à análise sobre a aplicação da imunidade recíproca à empresas públicas, impende discorrer sobre as empresas que possuam objeto misto. Nesse aspecto, determinadas empresas estatais, pela sua própria finalidade, desempenham atividades que convergem, simultaneamente, em disponibilização de um serviço público e atividades secundárias de exploração econômica.

Neste caminho, novamente a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos foi a responsável por levar ao Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário n. 601.392/PR²⁰⁸, a discussão sobre a incidência da imunidade, uma vez que, no exercício de sua atividade, conjuga a disponibilização dos serviços de postagem com outros serviços de natureza eminentemente privada tais como venda de títulos, banco postal, dentre outros, realizando, simultaneamente, prestação de serviços públicos e atividades de exploração econômica.

No julgado, o relator foi vencido e o voto do Ministro Gilmar Mendes firmou o entendimento de que, convergindo, simultaneamente, a prestação de serviço público e

²⁰⁷BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446530/SC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça 29mai 2012.

²⁰⁸BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.392/PR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Diário de Justiça 28fev 2013.

atividades secundárias de exploração da atividade econômica, é devido o benefício da imunidade às empresas públicas.

Em outros julgados, o Supremo Tribunal Federal manteve a decisão esposada, conforme denotado no RE 610.517/RJ²⁰⁹ consolidando a decisão do Tribunal sobre a matéria.

Acerca do posicionamento firmado pela Suprema Corte, Regina Helena Costa tece severas críticas a decisão do Recurso Extraordinário n.601.392/PR. A referida autora defende o entendimento vencido no Recurso, uma vez que a imunidade, por suplante no princípio da generalidade da tributação, deveria incidir apenas "às atividades qualificadas como serviço público, não se justificando o elastério conferido à exoneração constitucionalmente outorgada a atividades que são igualmente exercidas pela iniciativa privada."²¹⁰

Na mesma linha, conclui a referida autora que nas empresas estatais de objeto misto, ou seja, "que desempenhe atividades nos regimes de exclusividade e de concorrência, simultaneamente, - a imunidade deve cingir-se ao patrimônio, renda e serviços afetados à prestação de serviço público, tão somente"²¹¹.

Nesse ponto, discorda-se do pensamento apresentado por Regina Helena Costa e coaduna-se com o pensamento apresentado no RE 601.392/PR. Como defendido neste trabalho, o serviço público é o elemento que afere o norte da incidência da imunidade recíproca as pessoas jurídicas de direito privado.

Desta forma, há de se considerar, para a incidência da regra imunizante, a atividade fim desempenhada pela empresa estatal.

Assim, se a atividade fim da empresa pública for uma prestação de serviço público, contudo, paralelamente e de forma secundária, a empresa exerça atividades econômicas, não se entende prejuízo para que tais atividades secundárias também não possam ser objetos de incidência da imunidade recíproca.

Na realidade, como são atividades secundárias, não se pode concluir que possam vir a influir de forma contundente para desequilibrar o mercado econômico ou a livre iniciativa, não causando prejuízo, portanto, a ordem econômica e financeira.

Verifica-se, que em consonância com o atual posicionamento jurisprudencial, a atividade fim da empresa estatal é que deva ser utilizado como parâmetro qualificador de incidência da norma imunizante, devendo ser desconsiderado a análise isolada do conjunto de atividades que a empresa estatal desenvolve.

²⁰⁹BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 610.517/RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Diário de Justiça 3jun 2014.

²¹⁰COSTA, 2015, p. 276.

²¹¹COSTA, 2015, p. 276.

5.4 SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA

Superado o reconhecimento da aplicação da imunidade recíproca para as empresas estatais, a incidência da norma imunizante para as sociedades de economia mista impende em uma análise mais complexa.

A imunidade das sociedades de economia mista, a exemplo das concernentes à empresa pública, também já foi alvo de reconhecimento pelo Supremo Tribunal Federal consoante o julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário n.285716/SP²¹².

A luz do julgado, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal reconheceu que, quando um sociedade de economia mista desempenha serviço público sem exploração da atividade econômica, faz jus ao benefício da imunidade.

Entretanto, a aplicação da imunidade recíproca para as sociedades de economia mista se mostra muito mais complexa do que a dispensada para as empresas públicas. Veja-se, assim, o disposto pela Corte Constitucional acerca do pleito de imunidade requerido pela PETROBRÁS S.A., nos autos do RE 285716/SP²¹³.

Nas diretrizes do julgado, percebe-se que não obstante a PETROBRÁS S.A., possuir participação majoritária do ente público, realizar atividade de monopólio da União, estando, portanto, fora de causar qualquer prejuízo à ordem econômica e à livre concorrência, ainda sim, a Excelsa Corte não conferiu a imunidade recíproca pleiteada sob o fundamento de que se trata de uma empresa destinada a exploração da atividade econômica aferindo benefício para seus acionistas, tanto os de direito público quanto os de direito privado.

Nesse sentido, concorda-se com o *decisum* do julgado apresentado. Diferentemente das empresas públicas, as sociedades de economia mista possuem acionistas privados, assim, o simples exercício de atividades em regime de monopólio da administração pública, por si só, a despeito de como é realizado para as empresas públicas, não é relevante para caracterizar a sociedade como beneficiária da imunidade.

No que concerne as sociedades de economia mista, o Supremo Tribunal Federal tem firmado o entendimento de que o principal fator a ser considerado é a atividade fim desenvolvida. Se for puramente a exploração da atividade econômica, há clara violação do disposto no artigo 150, § 3º, da Constituição Federal, se for a prestação de serviço público,

²¹²BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 285716/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 9out 2008.

²¹³BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 285716/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 2mar 2010.

deve ser reconhecida a imunidade tributária como norma implicitamente necessária decorrente do regime constitucional.

Discorrendo acerca dos requisitos para concessão da imunidade recíproca, a Colenda Corte, por intermédio do Recurso Extraordinário n. 253472/SP²¹⁴, apontou os requisitos a serem analisados para a concessão da imunidade em favor das sociedades de economia mista.

No referido julgado, a CONDESP, Companhia das docas do Estado de São Paulo, requereu a concessão da imunidade tributária, razão pela qual, o relator, Ministro Joaquim Barbosa, ao conhecer do recurso, elencou os requisitos para a concessão da imunidade tributária, os quais sejam, nas palavras do então ministro Joaquim Barbosa:

1.1. A imunidade tributária recíproca se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais iminentes do ente federado, cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em circunstâncias mais vantajosas, independentemente do contexto. 1.2. Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. 1.3A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Assim, Joaquim Barbosa salientou que para que possa ser concedido a imunidade às sociedades de economia mista, é mister que se faça presente a conjugação de três requisitos. Primeiro, a imunidade tributária somente deve ser aplicada à propriedade de bens e prestação de serviços utilizados na satisfação de objetivos do Estado. Segundo, as atividades de exploração econômica destinada a aumentar o patrimônio das pessoas de direito público ou privado não deve ser objeto da desoneração. E, por fim, a imunidade não pode ter por consequência influência na quebra dos princípios da livre concorrência ou interferir diretamente na ordem econômica.

Entende-se, acerca do referido julgado, que o ministro apenas analisou a concessão da imunidade sobre seu reflexo econômico, desprezando o quanto defendido nesse trabalho sobre a nuance social do instituto e a imposição de sua aplicabilidade quando concernente a prestação de serviços públicos.

Encerrando a análise acerca das especificidades da imunidade tributária recíproca aplicada sobre as sociedades de economia mista, insta proceder a análise do reconhecimento

²¹⁴BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253472/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 2 mar 2010.

da repercussão geral no Recurso Extraordinário n. 600867/SP²¹⁵, ainda pendente de resolução do mérito, contudo, já tendo reconhecida a repercussão geral da matéria.

No Recurso em comento, a Companhia de Saneamento Básico do Estado de São Paulo - SABESP requereu a concessão da imunidade recíproca, apesar de possuir negociação de suas ações em bolsa de valores e ter, reconhecidamente, finalidade lucrativa.

Contudo, como da própria natureza do serviço prestado, a disponibilização dos serviços de saneamento de água e de esgoto, é serviço público de natureza essencial para o cidadão, enquadrando-se, por consectário, na hipótese por uma das hipóteses por neste ensaio defendida, que, a essencialidade do serviço, por si só, é suficiente para qualificar a incidência da imunidade recíproca sobre a prestadora de serviço público.

Nesses termos, o julgamento definitivo do Recurso Extraordinário n. 600867/SP irá por em evidência se uma pessoa jurídica de direito privado, que preste serviço público, mesmo com evidente finalidade lucrativa, possa ou não ser enquadrada dentro dos preceitos da norma imunizante.

Parece-nos, que na linha de decisão usualmente adota, ora demonstrada e defendida, que o Supremo Tribunal Federal encontra-se privilegiando, como traço fundamental para qualificação da imunidade recíproca, a atividade fim desenvolvida pela pessoa jurídica. No caso em égide, sendo a atividade fim a prestação de um serviço público, não se vislumbra que exista qualquer óbice para o provimento do recurso.

²¹⁵BRASIL., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 600867/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 8dez 2011.

6. CONCLUSÃO

Foi demonstrado no texto que o direito, como ciência social, está em constante mutação. A progressão da realidade social ocasiona a mudança da mentalidade humana e, por consequência, a alteração do ordenamento jurídico com a inclusão, constantemente, de novas normas de condutas.

Nesse espeque, a evolução do direito, algumas vezes vem a ser benéfica para o indivíduo outras vezes, em verdade, ocasiona uma redução no rol de direitos fundamentais do cidadão.

Desta forma, vislumbrou-se que o Estado Democrático de Direito, como hoje é disposto na Constituição Federal de 1988, foi fruto de uma gradativa evolução do pensamento humano. As Revoluções, Americana e Francesa, impuseram ao mundo moderno o fim do Estado Absolutista e a implantação do Estado de Direito, limitando a intervenção estatal nos direitos individuais do cidadão, modelo no qual passou a constituir-se a quase totalidade dos Estados contemporâneos.

Em sequência, a história vivenciou que a liberdade desregrada privilegia uns em detrimento de todos, motivo no qual, as mazelas sociais do início do século XX, ensejaram, por intermédio da Constituição de Weimar e a da Constituição Mexicana, a instituição, em sede de mandamentos constitucionais, dos direitos sociais, constituindo assim, a segunda dimensão dos direitos fundamentais incorporados ao pensamento constitucional.

Isto posto, tanto os direitos de liberdade, advindos da Revolução Francesa, quanto os direitos sociais, incorporados pela Constituição de Weimar, impuseram ao Estado de Direito a necessidade de efetuar a regulação de condutas nos seus limites geográficos.

Nesse cenário, a pluralidade de condutas a ser regulada pelo Estado de Direito ensejou a necessidade de sistematização das normas jurídicas, uma vez que, caso isso não acontecesse, duas normas poderiam a regular uma mesma situação, o que geraria um conflito no direito, algo inadmissível, razão pela qual, foi efetuado a sua sistematização.

O Direito, portanto, passou a ser entendido como um sistema que tem por diretriz organizar o conjunto de normas vigentes e eficazes, dentro de um determinado espaço e num determinado tempo, estruturada de forma lógica, coerente e hierarquizada, e por objetivo efetuar a regulação das condutas dentro de um Estado.

Entendido o Direito como um sistema, foi necessário estabelecer a matriz desse sistema, ou seja, seu viés orientador. Destarte, concluiu-se que nos Estados Constitucionais, a matriz do sistema jurídico é a Constituição Federal.

A Carta Magna, portanto, dentro do sistema jurídico, serve como o fundamento último de validade das demais normas integrantes do sistema, atuando, tanto como diretriz para conformação interpretativa, como para os moldes de elaboração das demais normas dentro do ordenamento jurídico.

Dessa forma, sendo a Constituição a matriz do sistema jurídico, analisou-se suas especificidades, com especial enfoque para a natureza analítica da Constituição Federal de 1988. Com isso, pontuou-se que a Carta Magna de 1988 não se limitou somente a disciplinar os elementos essenciais para a constituição do Estado, mais também, teceu regulações sobre as demais matérias que considerou de interesse para o Estado, inclusive, sobre as normas de direito tributário.

Discorreu-se, então, que tamanha foi a regulação de condutas dentro da matéria tributária, que no direito brasileiro, vigora efetivamente um Sistema Constitucional Tributário derivado do Sistema Constitucional

Assim, admitida a existência do Sistema Constitucional Tributário, passou-se a analisar seus elementos. A Constituição de 1988, no que se refere a matéria tributária, estipulou além da repartição da competência tributária e de receitas, as Limitações ao Poder de Tributar.

Nessa linha, sendo a imunidade recíproca, objeto imediato deste trabalho, uma das expressões de Limitação ao Poder de Tributar, a primeira análise do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro recaiu sobre a potestade tributária. Sobre esta análise, concluiu-se que o Poder de Tributar é pleno e somente pode ser exercido pelo legislado constituinte, conquanto a competência tributária é poder derivado e apenas pode ser exercida nos moldes emanados da Carta Magna.

Superado o estudo da potestade tributária, analisou-se, ainda que superficialmente, a distinção entre normas regras e normas princípios, com enfoque especial normas tributárias presentes na Constituição.

Concluindo o estudo de Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, efetuou-se a análise dos princípios tributários da Constituição Federal de 1988, dissertando sobre suas especificidades no sistema jurídico e efetuando uma análise, ainda que sucinta, sobre o efeito de cada um deles.

Por fim, foi evidenciado que o conjunto de princípios tributários que se dignam a efetuar as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, foram consolidados, pela doutrina e pela jurisprudência, como um efetivo Estatuto do Contribuinte, perfazendo-se de efetivos direitos subjetivos postos a disposição do contribuinte podendo, inclusive, ser oponível *erga omnes* diante de qualquer violação.

Ultrapassada a análise do Sistema Constitucional Tributário, efetuou-se o estudo da imunidade tributária, gênero a qual pertence o instituto em comento. Nessa toada, iniciou-se a anamnese com a origem das hipóteses de exclusão da incidência tributária.

As formas de tributação, bem como as de exclusão da incidência tributária, nasceram junto com a formação dos Estados. Se existe um governo, é necessário que este governo possua as condições para desempenhar suas atividades, instituindo, assim, a tributação. Entretanto, em cada governo, determinadas atividades ou determinadas pessoas, seja por sua própria natureza, seja pela necessidade de implementação de políticas públicas, sempre foram alvos de exclusão da incidência tributária.

Com isso, verifica-se que essa proteção ante a incidência tributária foi um dos percussores de criação do instituto da imunidade.

Avançando sobre a perspectiva histórica das hipóteses de não incidência tributária, foi debruçado o estudo sobre o conceito de imunidade. Nesse passo, após efetuar a análise de diversas posições doutrinárias, concluiu-se que a imunidade tributária é a imposição negativa para a instituição do tributo veiculada na Constituição Federal.

Além do mais, caracteriza-se ainda que a norma imunizante impede a própria criação do tributo sobre os fatos, atos e pessoas por ela abarcados. Dessa forma, o tributo nunca chega sequer a existir sobre um fato imune.

Defendeu-se, ainda, que a imunidade age no plano do poder de tributar. O legislador constituinte, ao instituir a potestade em direito tributário, delimita a competência tributária, e, em contra partida, determina também as hipóteses que não serão alvos de tributação, essas hipóteses, são as imunidades tributárias.

Continuando o estudo da imunidade, foi elencado suas hipóteses de cabimento na Constituição Federal de 1988, bem como defendido, em consonância com a doutrina vanguardista, que toda imposição negativa à competência tributária veiculada na Constituição é uma imunidade tributária.

Assim, a Constituição, além das hipóteses previstas para impostos, prescreve também hipóteses de incidência da imunidade sobre taxas e contribuições especiais e, ressalta-se, que

nada obsta que venha a ser criada, via emenda constitucional, imunidades incidentes sobre a contribuição de melhoria.

Nesse esteira, analisou-se a classificação das imunidades segundo a doutrina, propondo, que as hipóteses de imunidade possam ser classificadas segundo sua tipologia.

Além da tipologia, também apresenta e disserta sobre a classificação das imunidades quanto ao modo de incidência, amplitude e condicionante, pontuando, um a um, as formas de classificação usualmente utilizadas pela doutrina.

Finalizando a análise da imunidade, foi apresentado a distinção entre isenção e imunidade. O legislador constituinte, por ausência de técnica, utilizou por diversas vezes o signo isenção como forma de estipular a não incidência tributária em hipóteses previstas na Constituição Federal.

Assim, destacou-se, que quando a hipótese de não incidência tributária estiver veiculado em sede de um mandamento constitucional, não obstante a nomenclatura utilizada pelo legislador, estar-se-á diante de uma hipótese de imunidade tributária e não isenção.

Foi defendido, ainda que a imunidade recíproca teve origem através do precedente norte americano *Mcculloch vs, Maryland*, onde o chief of justice, John Marshall, decidiu pela impossibilidade de tributação de um estado federado sobre uma empresa pública americana. A partir do precedente citado, a jurisprudência norte americana passou a entender, que, em decorrência do princípio federativo, um estado não poderia tributar a União e seus instrumentos de políticas públicas e vice versa.

Rui Barbosa e os constituintes de 1891, já cientes do precedente norte americano, instituíram a imunidade recíproca na primeira constituição republicana brasileira. Frise-se, que a imunidade recíproca foi também a primeira espécie de imunidade a fazer parte do ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse espeque, aplaude-se a redação da norma imunizante realizado por Rui Barbosa, tendo em vista a abrangência da norma. A primeira previsão da norma imunizante não limitava o âmbito de sua incidência apenas a figura dos impostos, nem apenas as pessoas políticas e abarcava as prestadoras de serviço público, indiscriminadamente.

As diretrizes da norma imunizante de 1891 foi acompanhada pela Constituição de 1937, sendo esta, até, mais clara que a primeira, uma vez que corrigiu a omissão normativa referente a previsão da imunidade recíproca para os Municípios, e declarou, expressamente, a incidência sobre as prestadoras de serviço público.

Contudo, a partir da Constituição de 1946, a norma imunizante veio tendo, gradativamente, seu âmbito de incidência restringido pelo legislador constituinte até chegar a

atual previsão legal que contempla a imunidade recíproca apenas para os entes federados e pessoas jurídicas da administração direta.

É nesse cenário que a doutrina e a jurisprudência, vem atuando, em suplante as omissões constitucionais e ampliando, consideravelmente, o objeto de incidência da norma imunizante.

A doutrina, além do disposto no artigo 150, inciso IV, alínea a da Constituição Federal, defende a ampliação da imunidade recíproca para as pessoas jurídicas de direito privado que possuam participação acionária de ente público, empresa pública e sociedade de economia mista, que atuem na prestação de serviços públicos.

Admoeste-se, que a doutrina somente admite a incidência da imunidade recíproca para as sociedades de economia mista e empresas públicas que realizem a prestação de serviços públicos e não atuem com a exploração da atividade econômica ou cobrem, pela prestação do serviço, preço, taxa ou tarifa, consoante a vedação legal imposta no parágrafo terceiro do artigo 150 da Carta Magna.

Nessa esteira, a doutrina também se opõe a incidência da imunidade recíproca à pessoas jurídicas de direito privado pelo pressuposto que a iniciativa privada, essencialmente possui finalidade de exploração da atividade econômica.

Isto posto, foi defendido posição contrária ao exposto pela doutrina majoritária. Em verdade, o presente trabalho, em uma de suas nuances, se dignou a defender, que em consonância com o princípio da reciprocal immunity of federal and state instrumentalities que ensejou a criação do precedente *Mcculloch vs Maryland* e, por consectário, da própria imunidade recíproca, que não só os entes federados, mas também as pessoas jurídicas que ajam como instrumento das políticas públicas, devem ser abarcados pelo instituto da imunidade.

Ora, se o Estado é incumbido de realizar os serviços públicos e, por livre escolha, opta por não realizá-lo diretamente e, transfere ao particular seu cumprimento, a pessoa jurídica de direito privado que recebe a concessão ou permissão para prestar o serviço público, passa a atuar como instrumento do Estado na realização das políticas públicas, sendo, portanto, abarcado pelo princípio da immunity of federal and state instrumentalities.

Ademais, observou-se que a tributação sobre a prestação de serviço público, apenas onera o cidadão que necessita da prestação uma vez que, pela repercussão tributária, o valor do tributo é repassado ao contribuinte de fato, ou seja o cidadão tomador do serviço público.

Insta mencionar, que deferindo a imunidade recíproca sobre as empresas privadas, não há o que se falar em violação a livre iniciativa ou a ordem econômica não somente entre as

empresas privadas, mas também como requisito da imunidade recíproca sobre as sociedades de economia mista e empresas públicas, pois, se todos os prestadores estiverem como o benefício da imunidade tributária, nenhum deles estará em situação desfavorável.

Por esse supedâneo é que se defende que o elemento essencial para a instituição da imunidade recíproca é a prestação de serviço público.

Por fim, efetua-se uma análise da imunidade recíproca a luz da jurisprudência, especialmente, sobre as decisões do Supremo Tribunal Federal. Nessa linha, em contrapartida com a doutrina que considera que a exploração econômica ou a cobrança de contraprestação pela disponibilidade do serviço desqualifica a pessoa jurídica como beneficiária da imunidade.

A atual jurisprudência tem aumentado, e muito, o alcance da norma imunizante. O Supremo Tribunal Federal, então, passou a firmar entendimento que é devido a incidência da imunidade recíproca a autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista que prestem serviço público como sua atividade principal e que não atuem de forma a impedir a livre iniciativa ou embaraçar a ordem econômica, mesmo que, eventualmente, possam efetuar a cobrança pela prestação do serviço.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

AVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BAHIA, Saulo José Casali; DIAS, Sergio Novaes. **Constituição e a revisão de 1993**. Salvador: Ciência Jurídica, 1992.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____, **Direito Tributário Brasileiro**. 1a ed. Rio de Janeiro, Forense: 1960.

BARBOSA, Rui. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**, vol. I, coligidos por Homero Pires, São Paulo, 1939.

BARRETO Paulo Ayres. **Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 2a ed. São Paulo, Dialética, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 1a ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2a ed. São Paulo, Saraiva, 1972.

BERTI, Flávio Azambuja. **Direito Tributário e Princípio Federativo**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BLACK, Henry Campbell. **Black's Constitucional Law-Second Edition**.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 2a ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL. Constituição (1934). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Assembléia Nacional Constituinte, 1934.

_____. Constituição (1937). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Getúlio Vargas, 1937.

_____. Constituição (1946). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Rio de Janeiro, Assembléia Constituinte, 1946.

_____. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, Congresso Nacional, 1967.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 98.382. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 12 nov 1982

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Injunção nº232. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 19 abr 1991

_____., Supremo Tribunal Federal. Revista eletrônica de jurisprudência nº 137/965. Veicula o Mandado de Injunção nº232. Tribunal Pleno. Relator Ministro Moreira Alves. Diário de Justiça 19 abr 1991.

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22192. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Diário de Justiça 19 dez 1996.

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 407099/RS. Tribunal Pleno. Relator Ministro Carlos Velloso. Diário de Justiça 22 jun 2004.

_____., Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº2551 MG. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Brasília. Diário de Justiça 22 ago 2006.

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 242.827/PE. Tribunal Pleno. Relator Ministro Menezes Direito. Diário de Justiça 2 set 2008

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 285716/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 9 out 2008.

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 285716/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 2 mar 2010

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 253472/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 2 mar 2010.

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 399.307. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 16 mar 2010

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 600867/SP. Tribunal Pleno. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário de Justiça 8 dez 2011.

_____., Supremo Tribunal Federal. Agravo de Instrumento nº. 763898. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Brasília. Diário de Justiça 23 mar 2012.

_____., Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 446530/SC. Tribunal Pleno. Relator Ministro Ricardo Lewandowski. Diário de Justiça 29 mai 2012

_____., Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 601.392/PR. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Diário de Justiça 28 fev 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 610.517/RJ. Tribunal Pleno. Relator Ministro Celso de Mello. Diário de Justiça 3 jun 2014.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 73: A imunidade das autarquias, implicitamente contida no art. 31, V, a, da Constituição Federal, abrange tributos estaduais e municipais. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 74: O imóvel transcrito em nome de autarquia, embora objeto de promessa de venda a particulares, continua imune de impostos locais. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 75: Sendo vendedora uma autarquia, a sua imunidade fiscal não compreende o imposto de transmissão inter vivos, que é encargo do comprador. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 76: As sociedades de economia mista não estão protegidas pela imunidade fiscal do art. 31, V, a, Constituição Federal Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_001_100> Acesso em 10 jan 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 324: A imunidade do art. 31, V, da Constituição Federal não compreende as taxas. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400> Acesso em 10 jan 2017 Colocar referencia

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 336: A imunidade da autarquia financiadora, quanto ao contrato de financiamento, não se estende à compra e venda entre particulares, embora constantes os dois atos de um só instrumento. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_301_400> Acesso em 10 jan 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 553: O Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) é contribuição parafiscal, não sendo abrangido pela imunidade prevista na letra d, inciso III, do art. 19, da Constituição Federal. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600> Acesso em 10 jan 2017

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 583: Promitente-Comprador de imóvel residencial transcrito em nome de autarquia é contribuinte do imposto predial territorial urbano l. Disponível em: <
http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_501_600> Acesso em 10 jan 2017

BRITO, Edvaldo. Aspectos Constitucionais da Tributação In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **As vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo**. Rio de Janeiro: America Jurídica, 2002.

_____. Capacidade Contributiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Cadernos de Pesquisas Tributárias**, São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

_____. **Direito Tributário: imposto, tributos sinalagmáticos, contribuições, preços e tarifas, empréstimo compulsório**. São Paulo: Atlas, 2015.

CAMPOS, Francisco. **Direito Constitucional**. 1ª ed. Rio de Janeiro, Freitas Bastos, 1956.

CANARIS, Claus Wilhelm. **Pensamento sistemático e conceito de sistema na Ciência do Direito**. Trad. A. Menezes Cordeiro. 3. ed. Lisboa: Fundação CalousteGulbenkian, 2002.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra:Livraria Almedina, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARRAZZA, Antonio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros. 2010.

_____. **Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos**. Um Estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos -ECT. São Paulo, Malheiros Editores, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. **Temas de Direito Tributário**. vol. III, Rio de Janeiro. Alba. 1964.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Imunidades Tributárias. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**. São Paulo, Centro de Extensão Universitária/ Ed. RT, 1998.

COSTA, Regina Helena. **Imunidade tributária: teoria e análise da Jurisprudência do STF**. 3 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2015.

GROTTI, Dinorá. **O Serviço Público e a Constituição Brasileira de 1988**. Malheiros Editores, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: RT, 1988.

- DERZI, Misabel Abreu Machado. Imunidade Recíproca. In: **Direito Tributário e Ordem Econômica** – Homenagem aos 60 anos da ABDF. coord. Heleno Taveira Torres. São Paulo: QuartierLatin, 2010.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: RT, 1971.

_____. **Imunidade e isenção tributária. Instituição de assistência social**. RDA 66/367-375. Rio de Janeiro, Fundação Getúlio Vargas, 1961.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 35.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FILHO, Álvaro Melo. **Limites do Sistema Jurídico**. Fortaleza: Graf. A, 1974.

GRECO, Marco Aurélio. Imunidade Tributária In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Imunidades Tributárias**, São Paulo, Centro de Extensão Universitária. ed. RT, 1988.

HART, A. **The Concept of Law**. The Clarendon Press. Oxford, 1970.

HOLMES, Stephen e SUSTEIN, Cass. **The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes**, New York and London: W. M. Norton, 1999.

JOHNSON, Claudius. **Government in the US**, New York, 1944.

JUNIOR. Dirley da Cunha. **Curso de direito constitucional**. 5ª ed. rev.. ampl. e atual. Salvador: Editora JusPodivm, 2011.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 2a ed., vol.II, Trad. João Baptista Machado, Coimbra, Arménio Editor, Sucessor, 1962.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 2a ed. trad. José Lamago, revisão de Ana de Freitas. Lisboa: Fundação CalousteGulbenkian 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012 .

MORAES, Bernardo Ribeiro. **A imunidade tributária e seus novos aspectos**. In: **Imunidades tributárias**. São Paulo: CEU/Revista dos Tribunais, 1998.

NEVES, Marcelo. **Teoria da Inconstitucionalidade das Leis**. São Paulo: Saraiva, 1988.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Imunidades Contra Impostos na Constituição Anterior e sua Disciplina Mais Completa na Constituição de 1988**. 2a ed., São Paulo, Saraiva, 1992.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico**. 1ª. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ROCHA, Mauro Luis Lopes. **Direito tributário brasileiro**. Niterói: Impetus, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. **Cidadania e Imunidade Tributária**. Artigo publicado no Mundo Jurídico (www.mundojuridico.adv.br) em 28.04.2003. Disponível em: <<<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:99jy2d1f0tAJ:www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21047-21048-1-PB.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=uy>>>. Acesso em: 10 de agosto de 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 31ª ed. Rev. Atual. Até a Emenda Constitucional n.57, de 18.12.2008. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

SOBRINHO, José Wilson Ferreira. **Imunidade Tributária**. 1a. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compendio de Legislação Tributária**. Ed. póstuma. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.